

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**GISELA FERNANDA TRISTÃO**

**O FUTURO BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS POSSUI  
CONHECIMENTOS BÁSICOS SOBRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS?  
UM ESTUDO DE CASO NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**FLORIANÓPOLIS, 2008.**

GISELA FERNANDA TRISTÃO

**O FUTURO BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS POSSUI  
CONHECIMENTOS BÁSICOS SOBRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS?  
UM ESTUDO DE CASO NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina

Orientadora: Sandra Rolim Ensslin

Co-orientadora: Sabrina do Nascimento

**FLORIANÓPOLIS, 2008.**

O FUTURO BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS POSSUI CONHECIMENTOS  
BÁSICOS SOBRE OS ATIVOS INTANGÍVEIS? UM ESTUDO DE CASO NO CURSO DE  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo relacionados.

Florianópolis, \_\_\_\_ de julho de 2008.

---

Profª. Valdirene Gasparetto

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

---

Profª. Orientadora Sandra Rolim Ensslin

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof. Darci Schnorrenberger

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Profª. Juliane Vieira de Souza

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

## AGRADECIMENTOS

A **Deus**, por tudo o que tem feito e tudo que ainda fará em nossas vidas, fazendo-nos refletir sobre nossas atitudes a todo momento e por todo seu amor, pela oportunidade de viver e aprender todos os dias.

À minha **orientadora, Profª Drª Sandra Rolim Ensslin**, por abraçar meu trabalho com tanta garra apesar dos inúmeros contratemplos que surgiram (somente nós sabemos quantos). Obrigada por apostar na minha capacidade e sucesso! Meu carinho e gratidão por me guiar nesta reta final, transmitindo sempre serenidade e sabedoria.

Ao meu **Pai** (Anisio) e minha **Mãe** (Rose), pessoas excepcionalmente maravilhosas, que fizeram tudo para me dar o bom e o melhor para que pudesse realizar este sonho. Que deram o seu melhor desde o momento em que eu nasci! Obrigada pelo amor incondicional, pelo carinho, pelas palavras, pelos gestos, pela educação: sem vocês nunca teria chegado a lugar algum. MUITO OBRIGADA, AMO VOCÊS!

À minha Irmã **Dhay** por compreender a minha falta de atenção devido ao tempo despendido para a faculdade e trabalho e por todos os momentos de distração que me fizeram repor as energias e continuar caminhando quando o cansaço já me tomava conta: TE AMO DEMAIS!

Aos meus **Avós** (padrinhos), aos meus **tios e tias**, ao **Tio Dé** e a **todos os familiares** pelo apoio e compreensão pelas ausências nas festas e encontros pra me dedicar a este trabalho: OBRIGADA, AMO VOCÊS!

A minha Amiga **Ju** que sempre esteve presente, apoiando e estimulando para não perder as forças e tornasse este sonho possível. Obrigada pelo apoio, pelas horas de conselhos, pelo ombro amigo de sempre: TE ADORO! Sem você não teria conseguido, obrigada do fundo do meu coração.

A minha querida amiga **Deda** pelo amor e carinho que sempre me deu e que foram imprescindíveis nesta jornada: OBRIGADA AMIGA!

A minha amiga **Sabrina do Nascimento** (co-orientadora querida) que me ajudou muito na realização deste trabalho, devo minha gratidão (e acredito que uns dez cachorros-quentes do Sérgio) e admiração, tenho certeza que será uma ótima professora, Dra e tudo o mais que desejar: OBRIGADA!

À professora **Juliane Viera de Souza** pelas dicas, indicações de material e pelo tempo dedicado à leitura fiel de meu trabalho, muitas vezes deixando seus trabalhos de lado para me dar atenção. Obrigada pela dedicação!

Ao pessoal do departamento, coordenação e secretaria de contábeis da UFSC pela disposição, em especial o Sr **Mauro** pela paciência e dedicação que sempre me deu, devo-lhe muito da base de dados desta pesquisa e pela compreensão de sempre: Obrigada! Aos professores que estiveram presentes, desde a graduação propriamente dita até a aplicação do questionário, cedendo tempo de suas aulas e até mesmo aplicando para me ajudar. Dentre eles: Alessandra Vasconcelos Gallon, Alexandre Zoldan da Veiga, Bernadete Limongi, Darci Schnorrenberger, Eleonora Milano Falcão Vieira, Elisete Dahmer Pfitscher, Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Erves Ducati, Flávio da Cruz, Guilherme Júlio da Silva, João Paulo de Oliveira Nunes, José Alonso Borba, Juliane Vieira de Souza, Jurandir Sell Macedo Júnior, Loreci João Borges, Luiz Alberton, Luiz Felipe Ferreira, Marcelo Haendchen, Maria Denize Henrique Casagrande, Marina Keiko Nakayama, Nivaldo João dos Santos, Orion Augusto Platt Neto, Pedro José von Mecheln, Ricardo Rodrigo Stark Bernard, Rogério João Lunkes, Roque Brinckmann, Rosimere Alves de Bona Porton, Sandra Rolim Ensslin, Valdirene Gasparetto, Vladimir Arthur Fey e Waltamir Barreiros. Obrigada por dividir comigo e com os demais colegas sua sabedoria e nos permitir realizar mais esta etapa de nossas vidas.

A **todas as pessoas** que de maneira direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, o meu muito obrigada!

## RESUMO

TRISTÃO, Gisela Fernanda. **O Futuro Bacharel em Ciências Contábeis Possui Conhecimentos Básicos Sobre os Ativos Intangíveis? Um Estudo de Caso no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina**, 2008, f.114 Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Este trabalho trata-se de um estudo de caso sobre o grau de conhecimento que os acadêmicos de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) têm a respeito dos Ativos Intangíveis. Foi realizado um questionário contendo questões chaves sobre a temática e aplicado nas turmas do curso no turno diurno e noturno. Constatou-se que (64%) dos alunos entrevistados ainda não tiveram a oportunidade de discutir o assunto em sala de aula. Porém, apenas (10%) dos alunos em ambos os períodos discutiram ou refletiram de forma superficial e (66%) dos alunos do período noturno e (61%) do matutino alegam que o conceito não foi abordado em sala de aula. Nota-se que 88% dos alunos pesquisados gostariam que os Ativos Intangíveis fizessem parte do currículo obrigatório do curso, enquanto apenas 12% (doze) não acham necessária sua inserção. Ressalta-se que frente às mudanças ocasionadas pela era do conhecimento, as transformações que ocorrem em nosso cotidiano são frutos dos novos objetivos econômicos traçados pelas organizações (Nascimento, 2007). Dessa maneira, os AIs tornam-se um diferencial competitivo e sua inserção no ambiente acadêmico é fundamental para a discussão do tema e a adaptação do mesmo as necessidades do mercado.

Palavras-chave: Ativo, Ativos Intangíveis, *goodwill*.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Classificação por fases dos alunos pesquisados. ....	56
Gráfico 2 – Percentual de alunos que realizaram integralmente ou parcialmente o curso de graduação na UFSC.....	57
Gráfico 3 – Percentual de instituições de ensino superior que deram origem a alunos de graduação da UFSC. ....	58
Gráfico 4 – Percentual de alunos que cursou ou está cursando outra graduação .....	59
Gráfico 5 – Alunos que cursaram outras graduações, mas, não a concluíram.....	60
Gráfico 6 – Percentual de alunos de ciências contábeis que estão com outros cursos de graduação em andamento.....	61
Gráfico 7 – Percentual de alunos que concluiu outra graduação .....	62
Gráfico 8 – Quantidade de alunos que já desenvolveram ou desenvolvem atividade na área contábil. ....	63
Gráfico 9 – Abordagem do conceito de ativos em sala de aula.....	65
Gráfico 10 – Abordagem do conceito de ativos em sala de aula por segmento .....	66
Gráfico 11 – Percepção dos entrevistados quanto à definição de ativo.....	67
Gráfico 12 – Percentual de alunos que sabem o que são ativos intangíveis .....	69
Gráfico 13 – Percentual de alunos que aprendeu o conceito de AI em alguma disciplina obrigatória. ....	70
Gráfico 14 – Percentual de alunos que responderam o significado de intangível. ....	73
Gráfico 15 – Percentual de alunos que responderam à questão.....	77
Gráfico 16 – Examinar a percepção dos respondentes quanto à nova legislação.....	77
Gráfico 17 – Percepção dos respondentes quanto ao grupo dos AIs .....	78
Gráfico 18 – Percentual de alunos que responderam a questão prática de AI.....	79
Gráfico 19 – Percentual de alunos que responderam a questão prática corretamente.....	80
Gráfico 20 – Percepção dos respondentes quanto ao tratamento dos AIs .....	81
Gráfico 21 – Percentual de alunos que gostariam que os AIs fossem inseridos no currículo obrigatório do curso.....	82

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação dos respondentes por fase .....	55
Tabela 2 - Quantidade de alunos que já desenvolveram ou desenvolvem atividade na área contábil. ....	63
Tabela 3 – Alternativas selecionadas pelos entrevistados quanto aos termos essencialmente obrigatórios ao conceito de ativos .....	68
Tabela 4 – Meios utilizados para aprender o conceito de ativos intangíveis.....	71
Tabela 5 – Meios diversos utilizados para aprender o conceito de AI .....	72
Tabela 6 – Classificação segundo a descrição apresentada pelos alunos quanto ao conceito de intangível .....	73
Tabela 7 – Alternativas selecionadas pelos respondentes quanto aos exemplos de AI.....	75
Tabela 8 – Contabilização do exemplo prático.....	80

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Reflexões sobre ativo intangível. ....	23
Figura 2 – Marcas: valor do intangível, medindo e gerenciando seu valor econômico.....	25
Figura 3 – Plano de contas – Ativo permanente. ....	33
Figura 4 – Plano de contas – Ativo imobilizado.....	34
Figura 5 – Plano de contas – Ativo diferido. ....	38
Figura 6 – Nova estrutura do balanço patrimonial.....	43
Figura 7 – Plano de contas conforme a nova legislação. ....	44

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Alterações da lei 6.404/76. ....	32
Quadro 2 – Estrutura do balanço patrimonial. ....	32
Quadro 3 – Lei 11.638/07 - alterações.....	40



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	09
1.2 TEMA .....	10
1.3 PROBLEMA.....	10
1.4 OBJETIVOS .....	12
<b>1.4.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>13</b>
<b>1.4.2 Objetivos Específicos .....</b>	<b>13</b>
1.5 JUSTIFICATIVA .....	13
1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	14
1.7 RELEVÂNCIA.....	14
1.8 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	15
<b>1.8.1 População e Amostra .....</b>	<b>15</b>
<b>1.8.2 Procedimentos para Coleta de Dados .....</b>	<b>15</b>
<b>1.8.3 Enquadramento Metodológico .....</b>	<b>15</b>
1.9 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	17
<b>2. A IMPORTÂNCIA DA DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS .....</b>	<b>18</b>
2.1 CONCEITUANDO ATIVOS .....	18
2.2 ATIVOS INTANGÍVEIS .....	21
<b>2.2.1 Características Econômico-financeiras dos Ativos Intangíveis .....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2 Principais Categorias de Ativos Intangíveis .....</b>	<b>24</b>
2.2.2.1 Ativos Intangíveis Relacionados a Marketing .....	25
2.2.2.2 Ativos intangíveis relacionados a clientes .....	26
2.2.2.3 Ativos Intangíveis Relacionados à Arte.....	27
2.2.2.4 Ativos Intangíveis Baseados em Contratos .....	27
2.2.2.3 Ativos Intangíveis Baseados em Tecnologia .....	27
<b>2.2.3 Tratamento Contábil do Ativo Intangível .....</b>	<b>28</b>
2.2.3.1 Tratamento nas Normas Internacionais .....	28
2.2.3.2 Tratamento nas Normas Norte-Americanas (US-GAAP).....	30
2.2.3.3 Tratamento Contábil Nacional.....	31
2.3 A IMPORTÂNCIA DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL.....	51
<b>3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>54</b>
3.1 PERFIL DOS RESPONDENTES .....	54
3.2 ENTENDIMENTOS DOS ALUNOS SOBRE O CONCEITO DE ATIVOS .....	64
3.3 PERCEPÇÃO DOS ALUNOS QUANTO AOS ATIVOS INTANGÍVEIS .....	69
3.4 EXAMINAR A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS AI.....	76
3.5 IDENTIFICAR A IMPORTÂNCIA DOS ATIVOS INTANGÍVEIS .....	80
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS .....</b>	<b>83</b>
<b>5 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>86</b>
<b>6. APÊNDICE (QUESTIONÁRIO) .....</b>	<b>90</b>
<b>7. ANEXOS.....</b>	<b>94</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, são apresentados os aspectos introdutórios do presente estudo, onde serão evidenciadas as considerações iniciais, o tema, o problema, os objetivos geral e específicos, a justificativa, a relevância, a metodologia da pesquisa, que destaca o enquadramento metodológico, a população e amostra, os procedimentos para coleta dos dados e levantamento do referencial teórico, a limitação, e por último, a organização da pesquisa.

## 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Verifica-se que nas últimas décadas vêm ocorrendo mudanças na economia mundial, principalmente em decorrência da globalização, do avanço da tecnologia, da informatização, dentre outras transformações. Para atender às exigências do mercado globalizado surgem as normas internacionais de contabilidade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2007) aproximadamente 100 países já adotam essas normas, entre eles a Alemanha, Austrália, França, Portugal, Espanha, Itália e Reino Unido.

No Brasil a necessidade de adesão às normas internacionais, divulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), é percebida pela sociedade. A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) através da circular n. 357 de 26 de dezembro de 2007 dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2008, [www.cpc.org.br/plano](http://www.cpc.org.br/plano)):

A circular SUSEP nº. 357, de 26/12/2007 prevê que serão editados normativos objetivando a elaboração e a publicação das demonstrações financeiras consolidadas, referentes ao exercício findo em 31/12/2010, em consonância com os pronunciamentos do IASB, de forma comparativa com o exercício anterior (2009).

O CPC possui uma agenda de trabalho para que até 2010 as normas Brasileiras de Contabilidade estejam adequadas às normas internacionais. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN) já emitiram comunicados estabelecendo a época prevista para o processo de convergência com as normas contábeis do IASB, provavelmente no ano de 2010.

As alterações da lei da lei 6.404/76 dadas pela lei 11.638/07 é uma iniciativa que visa melhor adequação da legislação brasileira às novas exigências. A lei 11.638/07 busca melhor harmonização entre as normas brasileiras e internacionais. Para Braga e Almeida (2008) essa

lei procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no país com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais. Entre as diversas alterações a lei 11.368/07 alterou a estrutura do balanço patrimonial, principalmente com o reconhecimento dos Ativos Intangíveis. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), Ativos Intangíveis são bens incorpóreos. De acordo com Schnorrenberger (2004) a importância dos ativos intangíveis vem aumentando rapidamente nas organizações, portanto, identificá-los e mensurá-los tornou-se uma questão de sobrevivência. O reconhecimento e contabilização dos ativos intangíveis irão mudar e inserir conceitos na matéria contábil, por isso, os contadores precisam estar atentos a estas mudanças. No caso de estudantes de Ciências Contábeis esta preparação e atualização devem estar contidas nos programas curriculares das Universidades.

Neste contexto, é relevante que os alunos de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) tenham, no mínimo, conhecimentos básicos sobre os ativos intangíveis. Afinal, eles serão profissionais da contabilidade em poucos anos, até mesmo meses, e precisam saber da matéria em questão para atuar no mercado.

Visto a escassez de literatura referente ao tema e a necessidade de aprofundamento em seus conceitos, faz-se necessária esta pesquisa, no intuito de elucidar o assunto.

## 1.2 TEMA

O tema abordado neste trabalho é a análise do grau de conhecimento dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) no que tange aos ativos intangíveis, com intuito de verificar se esses futuros bacharéis possuem conhecimentos básicos acerca deste tema atual.

## 1.3 PROBLEMA

O mundo dos negócios vem sofrendo mudanças significativas. Tais mudanças são frutos da globalização econômica e acontecem de forma acelerada e progressiva. A economia transformou-se, passando de um estágio industrial para a era da informação e do conhecimento.

Tais transformações acirraram a competitividade e trouxeram a necessidade de maior controle nas empresas. De acordo com Santos, Gallon e Ensslin (2007) a atual sociedade da informação e as constantes mudanças no mercado exigem rápida capacidade de adaptação das empresas às mais diversas situações.

O foco da contabilidade modificou, passando de registros de fatos ocorridos no passado para o uso e gerenciamento de informações. Surge, então, a necessidade da contabilidade auxiliar o processo de tomada de decisão nas organizações, dado que a contabilidade financeira, destinada a produzir demonstrações contábeis e utilizada para atender principalmente aos fins fiscais, já não é suficiente para produzir e gerir todos os dados necessários para o processo de gestão.

Assim, basear-se em informações do passado para visualizar o futuro não é mais suficiente. É preciso livrar-se dos paradigmas do passado e administrar as empresas de forma criativa e inovadora para mantê-las aptas às necessidades do mercado atual.

O estágio atual da economia requer adaptações das organizações para se manterem competitivas no mercado. Neste contexto, as entidades voltam seus esforços para identificar e mensurar seus ativos intangíveis. Ensslin (2007, p. 3) salienta que “essa ótica de buscar promover a competitividade organizacional, instalada pela Era do Conhecimento, não eliminará a antiga economia; mas, com certeza, reduzirá sua importância relativa”. A preocupação com os ativos tangíveis (físicos) não será eliminada, no entanto, vem perdendo espaço para os intangíveis. O patrimônio intangível é o diferencial competitivo, oculto que agrega valor às organizações, em muitos casos, mais valioso que o próprio capital financeiro. (NEUUMANN E ARNOSTI, 2004).

O que se pode constatar é que estamos na era da valorização do conhecimento, onde as estruturas contábeis tradicionais (ativos físicos, mão-de-obra, materiais etc.), não são as únicas riquezas das empresas.

Carvalho e Souza (1999) definem ativos intangíveis como aqueles que não possuem forma física, não são visíveis, nem se pode tocar. Por esta razão são difíceis de serem identificados e avaliados. Porém, uma vez descobertos e explorados, agregam vantagem competitiva às organizações. Dado que sua contabilização e evidenciação nas demonstrações contábeis são matérias novas na legislação brasileira, faz-se necessária a realização desta pesquisa.

Neste Contexto, as fontes tradicionais de vantagem competitiva, os ativos tangíveis, já não são suficientes porque são acessíveis a todas as empresas e, portanto, não são mais o diferencial das mesmas. Dentro desse prisma, a mobilização dos ativos das organizações deve ser dirigida para os seus aspectos intangíveis, que passam a ser fatores estratégicos de sucesso no ambiente econômico atual. Ensslin (2007, p. 2) ressalta que “para uma sociedade que sempre concentrou seus esforços na busca do desenvolvimento e gerenciamento de capital físico e financeiro, a primeira afirmação soa como uma idéia ‘revolucionária’, induzindo a uma mudança de paradigma”.

Apesar da matéria não ser nova, a transformação econômica e social, principalmente dos últimos vinte anos, exigiu recentemente postura na observação dos intangíveis agregados como capital, sugerindo uma especialidade contábil para o estudo em questão. A contabilidade não pode ficar alheia a esta situação, razão que justifica novas teorias nas áreas de elementos intangíveis. As normas internacionais reconhecem os ativos intangíveis nas demonstrações contábeis e a recente lei brasileira 11.638/07 na tentativa de adequação as normas nacionais às internacionais incluindo, inclusive, o subgrupo Intangível no grupo do ativo Permanente. É importante, portanto, que os graduandos da área contábil conheçam o assunto para que possam sair das universidades atualizados e preparados para suas vidas profissionais.

Diante do exposto, este trabalho procura responder o seguinte problema de pesquisa: qual o grau de conhecimento sobre os ativos intangíveis dos acadêmicos de Ciências Contábeis (Bacharelado) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)?

#### 1.4 OBJETIVOS

Apresentam-se, a seguir, os objetivos geral e específicos que definem o rumo desta pesquisa para que sejam alcançadas as respostas para o problema proposto.

### **1.4.1 Objetivo Geral**

A presente monografia tem como objetivo investigar o grau de conhecimentos básicos sobre os ativos intangíveis dos acadêmicos de Ciências Contábeis (Bacharelado) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

Para que o objetivo geral da pesquisa possa ser atingido, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- (I) Investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos;
- (II) Verificar a percepção dos alunos quanto aos Ativos Intangíveis;
- (III) Examinar a forma de contabilização dos Ativos Intangíveis na visão dos acadêmicos entrevistados; e
- (IV) Identificar a importância dada pelos estudantes aos Ativos Intangíveis.

## **1.5 JUSTIFICATIVA**

Segundo Braga e Almeida (2008) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN), por seu turno, já emitiram comunicados estabelecendo a época prevista para o processo de convergência para as normas contábeis emanadas do IASB (ano de 2010). Para Rebouças (2008) a Lei 11.638/07, que entrou em vigor ano passado, reduziu a distância entre o padrão contábil brasileiro e o internacional. Segundo Tiburcio (2008) a nova lei também criou dois novos subgrupos de contas: o Intangível e os Ajustes de Avaliação Patrimonial, alinhando as normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade. O reconhecimento do ativo intangível proporcionam às organizações uma forma diferente de patrimônio, o registro dos chamados bens invisíveis que são o diferencial na nova economia. Existe, porém, a dificuldade de identificar e mensurar o valor que esses ativos geram nas organizações.

## 1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa tem o objetivo de investigar o nível de conhecimentos básicos dos acadêmicos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário aplicado pessoalmente pelo pesquisador e respondido individualmente pelos estudantes.

Foram excluídos da amostra os alunos das primeiras e segundas fases, considerando-se a partir da terceira fase os mesmos deveriam estar preparados, pois nos dois primeiros semestres são ministradas as disciplinas básicas com o teor teórico suficiente para responder os questionamentos

É importante ressaltar que a delimitação da pesquisa não leva em consideração a lei 11.638/07, pois a matéria era nova, considerou-se, então, que não havia tempo hábil para que os estudantes tivessem absorvido o conteúdo em sala de aula.

Os resultados encontrados na pesquisa têm como base a amostra obtida no presente ano (2008), por isso, a conclusão deve ser limitada ao período analisado. Ressalta-se que todas as informações se restringem às respostas fornecidas pelos acadêmicos com relação aos ativos intangíveis.

## 1.7 RELEVÂNCIA

A importância social desta pesquisa reside no fato de que o curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) tem como objetivo formar contadores com condições necessárias para orientar de maneira mais assertiva o seu cliente na tomada de decisões. Dada a relevância do tema é fundamental que os alunos de graduação em ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) tenham conhecimentos básicos sobre os ativos intangíveis.

## **1.8 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Nesta seção serão apresentados a população e amostra, os procedimentos para coleta dos dados, os procedimentos para levantamento do referencial teórico, bem como o enquadramento metodológico da pesquisa.

### **1.8.1 População e Amostra**

A população alvo dessa pesquisa são os acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina dos turnos diurno e noturno, totalizando, conforme listagem do departamento de ciências contábeis 749 alunos. Desses foram excluídos os estudantes das primeiras e segundas fases, considerando-se que um ano de curso seria tempo necessário para que obtivessem embasamento teórico para responder aos questionamentos, ou seja, a partir da terceira fase. Totalizando, portanto, uma amostra de 366 estudantes.

### **1.8.2 Procedimentos para Coleta de Dados**

Foi elaborado um questionário com 20 (vinte) questões abertas e fechadas. Após isso foi feito um levantamento dos alunos matriculados no curso de ciências contábeis da UFSC e pedido aos professores autorização para aplicação do referido instrumento de pesquisa durante as aulas.

A fim de garantir a qualidade das respostas foram resguardados os nomes dos alunos para que os mesmos respondessem de forma espontânea sem coação.

Após coletados os dados foram analisados, classificados e comparados tendo sempre como base os princípios e teorias conhecidos e, finalmente, chegar a uma conclusão que é uma declaração do problema, caracterizando-se pelo diagnóstico.

### **1.8.3 Enquadramento Metodológico**

A fim de que se reflita sobre o tema (ativos intangíveis), torna-se necessário que se efetue uma pesquisa. Gil (1991, p. 19) define pesquisa como "o procedimento racional e



sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos". Como resultado desta pesquisa será desenvolvido uma monografia para maior elucidação do tema abordado.

Para Salomon (1993, p. 19) monografia é o "tratamento escrito de um tema específico que resulte de interpretação científica com o espaço de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência".

Este estudo, quanto aos objetivos, se caracteriza como pesquisa exploratória, pois se enquadra no conceito de Gil (1999, p.43): "desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores".

No tocante aos procedimentos este trabalho se configura como uma pesquisa bibliográfica. Gil (1999) entende que pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já publicado, principalmente livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet.

Neste trabalho, a pesquisa bibliográfica consistiu, portanto, em um levantamento de livros, artigos, periódicos, trabalhos publicados na Internet, teses e dissertações que tivessem relação com o tema de estudo. Aprofundando, principalmente, a caracterização e os tipos de ativos intangíveis.

Em relação à abordagem do problema esta pesquisa se configura tanto como qualitativa, quanto quantitativa.

Configura-se como pesquisa qualitativa por não ser traduzida em números, mas sim uma abordagem teórica sobre o tema proposto. Richardson (1999, p. 80) menciona que:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Ressalta também que podem "contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

No que diz respeito à abordagem quantitativa, Richardson (1999, p. 70) menciona que:

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

De acordo como a autora, a pesquisa consiste em informações de um grupo significativo de pessoas relacionado ao problema estudado mediante análise quantitativa.

Além disso, permite o conhecimento direto da realidade, economia e rapidez, e quantificação dos dados.

Como instrumento de pesquisa será aplicado um questionário composto por perguntas fechadas, abertas e semi-abertas (Apêndice A). O questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelos participantes.

O objetivo do questionário que será aplicado neste estudo é verificar se os alunos de graduação em ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) têm conhecimentos básicos sobre os ativos intangíveis.

Gil (1999) define o questionário como uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito, às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc.

## 1.9 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A fim de apresentar este trabalho de forma organizada, o mesmo foi estruturado em quatro capítulos.

O primeiro capítulo expõe a introdução do estudo. Nele estão descritos o tema e problema da pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo apresenta a revisão teórica, onde estão evidenciados os fundamentos teóricos do trabalho.

O terceiro capítulo refere-se à análise dos dados propriamente dita. Nele são especificados os questionamentos e o conteúdo das respostas dos entrevistados.

No quarto capítulo são exibidas as conclusões da pesquisa e recomendações para futuros trabalhos.

No quinto capítulo são evidenciadas as referências bibliográficas.

## **2 A IMPORTÂNCIA DA DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS**

O estudo e a delimitação dos conceitos utilizados são uma necessidade de qualquer ciência. É preciso, portanto, que haja uma padronização acerca das terminologias e expressões utilizadas para permitir a compreensão dos conceitos. Do contrário, a comunicação seria deficiente o que poderia inviabilizar o progresso científico, ou ao menos retardar o mesmo.

A ciência contábil, portanto, precisa desenvolver adaptar ou aprimorar suas terminologias. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 84) reafirmam esta idéia "a linguagem e a terminologia são exercícios intelectuais extremamente valiosos. O mesmo se dá com as definições e a delimitação de conceitos, pois ajudam a aprimorar o pensamento em contabilidade".

No campo conceitual da contabilidade existem estudos importantes em temas como passivo ambiental, responsabilidade social, ética profissional, entre outros. Tais assuntos assumem papel crucial na atualidade, visto que as pessoas e empresas passaram a dar muito valor para as questões voltadas para o aspecto social.

Outro assunto que assume importância no cenário contábil mundial é tema deste trabalho de pesquisa: os Ativos Intangíveis.

Considerando a relevância do uso de terminologias adequadas em contabilidade e para maior compreensão do tema apresentado, faz-se necessária a descrição de alguns conceitos.

### **2.1 CONCEITUANDO ATIVOS**

É de extrema relevância o estudo do conceito de ativos. Iudícibus (2000, p.129) descreve a magnitude do mesmo: "é tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da contabilidade, porque à sua definição e avaliação está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas". E complementa: "é crítico o entendimento da verdadeira natureza do ativo, em suas características gerais".

Em muitos cursos de graduação em contabilidade o conceito de ativos é apresentado de maneira superficial, pois não contempla as características fundamentais (GOULART,

2002). Segundo o mesmo autor, Tal característica refere-se à noção de expectativa de benefícios econômicos futuros.

Neste sentido, Schmidt, Santos e Fernandes (2006) referem que os bens e direitos são partes do ativo e não o seu conceito. Esse conceito superficial não contempla as principais características da matéria, como por exemplo, a expectativa de benefícios econômicos futuros.

Este fato vai de encontro ao conceito de diversos autores renomados, que serão citados posteriormente, que definem ativos com clara referência aos benefícios futuros esperados. O grande problema é que muitos profissionais atuantes na área contábil parecem aceitar naturalmente definições que não contemplam a referida noção. Segundo Goulart (2002, p. 63) “de maneira geral, os profissionais acreditam que definições do tipo bens e direitos possuídos por uma entidade refletem bem o significado do termo ativos”.

De acordo com Sprouse e Moonitz (1962 apud IUDÍCIBUS, 2000, p.129) “ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”.

Nesse raciocínio, Hendriksen e Van Breda (1999, p.285), analisando a necessidade de existência de direito específico a benefícios futuros, ressaltam que o direito deve produzir um benefício positivo; os direitos com benefícios nulos ou negativos em potencial não são ativos.

Dessa forma, verifica-se que a expectativa de benefícios econômicos futuros devem ser positivas para que os elementos sejam considerados como ativos, por isso, conforme Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 11) “o entendimento do significado da expressão *benefícios futuros esperados* é relevante para a compreensão do significado do termo ativo”.

Iudícibus (2000, p.130) destaca três aspectos a serem observados na definição de ativos:

1. O ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
2. Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (...) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
3. O direito precisa ser exclusivo da entidade; (...).

Do ponto de vista de Hendriksen e Van Breda (1999) as principais características dos ativos são:

- Deve existir algum direito específico relacionado ao benefício futuro ou serviços potenciais;

- Tais direitos devem beneficiar exclusivamente uma empresa;
- Deve haver evidências de que a receita de benefícios futuros seja provável; e
- Os benefícios econômicos futuros devem ser resultantes de transações ou eventos no passado.

Constata-se, portanto, uma convergência dos autores no sentido de considerarem as características expectativa de benefícios econômicos futuros e posse (controle ou propriedade) como itens essenciais para a classificação de um elemento como ativo.

Iudícibus (2000, p.131) afirma, adicionalmente, que “bens incorporados por doação são ativos, da mesma forma que os adquiridos ou construídos, desde que confiram à entidade expectativas de benefícios futuros”.

Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que ativos são, em sua essência, reservas de benefícios econômicos futuros. Segundo o FASB (1985 apud HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999) ativos são prováveis benefícios futuros de posse ou controlados por uma empresa decorrente de transações ou eventos passados.

Martins (1972, p.29) faz afirmação que demonstra a relevância da noção de benefício econômico futuro para a caracterização da natureza dos ativos: "consideramos o potencial de resultado econômico a verdadeira caracterização de um elemento como ativo, e não só isso, considerámo-lo como sendo ele próprio o real ativo de uma entidade".

No documento *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* o *International Accounting Standards Committee* (IASC) (1989, p.56) destaca o benefício econômico futuro como uma característica incorporada aos ativos: "o benefício econômico futuro embutido em um ativo é o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, ao fluxo de caixa ou equivalente à caixa da empresa". A expectativa de benefícios econômicos também é encontrada na definição de ativos proposta pelo IASC. Segundo o referido órgão ativo é um recurso controlado pela empresa e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a mesma.

Pelo exposto, evidencia-se a importância fundamental da noção de "benefícios econômicos futuros" para uma correta definição e compreensão do conceito de ativos, caracterizando a inadequação de expressões simplórias como "aplicações de recursos" e "bens e direitos de uma entidade" para uma satisfatória percepção da natureza básica do referido conceito.

Outros tópicos que poderiam ser discutidos em relação aos ativos dizem respeito à sua mensuração e amortização, mas, como este trabalho não tem o objetivo de aprofundar estes conceitos, as obras referenciadas podem ser consultadas.

## 2.2 ATIVOS INTANGÍVEIS

O termo *intangível* de acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p.23) “vem do latim *tanger* ou do grego *tango*, cujo o significado é tocar ”, dessa forma os bens intangíveis não podem ser tocados, pois não possuem forma física, são invisíveis.

Os ativos intangíveis possuem todas as características de um ativo tangível, sua diferença reside na inexistência, palpável, conforme descreve Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.228):

Os intangíveis são um ativo como outro qualquer. São agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Ocorre que, diferente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são.

Sá (2000, p. 39) afirma que "o patrimônio imaterial das empresas é um resultado do aumento de funções do próprio capital material e dos agentes que sobre o mesmo atuam para dinamizá-lo e aumentar-lhe a capacidade de utilidade ou eficácia".

Segundo Leal (*apud* HERCKERT, 2003), o valor de uma empresa no mercado está representado pelo valor de suas ações. Quando o preço das mesmas é maior que o registrado se menciona que é o excedente potencial de produtividade da empresa, representando ativos invisíveis, não contabilizados e intangíveis.

Rezende (2002) afirma que o diferencial entre as empresas não mais reside nas máquinas utilizadas e sim, no somatório do conhecimento coletivo gerado e adquirido, bem como nas habilidades, criatividade, valores, atitudes e motivação das pessoas que integram a organização.

Os ativos intangíveis são o resultado da incorporação da informação e do conhecimento às atividades produtivas das empresas, e ambos constituem um fator chave na construção das vantagens competitivas (NEUUMANN E ARNOSTI, 2004).

O não reconhecimento contábil dos ativos intangíveis criados internamente na empresa

acaba por subavaliar o patrimônio da mesma (NUNES, 2003).

No tocante à intangibilidade, Martins (1972, p.53) afirma que:

se quisermos ligar a etimologia da palavra “intangível” à definição dessa categoria de ativos nada conseguiremos, a não ser concluir que não há tal significado etimológico no conceito contábil. Patentes são consideradas ativo intangível; mas prêmios de seguro antecipados não possuem qualquer caráter de tangibilidade maior do que aquelas, porém não pertencem ao grupo dos intangíveis. Na verdade, investimentos, duplicatas a receber, depósitos bancários, representam todos eles direitos, mas, apesar da falta de existência corpórea, são considerados tangíveis.

De acordo com Oliveira (1999, p.125):

Os ativos intangíveis são uma parte – um subsistema – do sistema empresa. (...) todo subsistema dentro de um sistema existe para ajudá-lo a cumprir sua missão. Sendo que, as características de uma parte de um sistema devem ser interpretadas em seu contexto sistêmico. Dessa maneira, se quisermos estudar o valor de um intangível, precisamos interpretá-lo no contexto da empresa, com seus pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças, missão, modelo de gestão e competências específicas.

Kohler (apud IUDÍCIBUS 1997, p. 203) define "bens intangíveis como um ativo de capital que não tem existência física, cujo valor é limitado pelos direitos e benefícios que antecipadamente sua posse confere ao proprietário". Portanto, ativos intangíveis são bens incorpóreos que geram expectativa de benefícios futuros à organização que os possui.

Toda entidade mercantil, por menor que seja, terá sempre um conjunto de bens imateriais ou incorpóreos que se reduzem substancialmente a direitos de conteúdo patrimonial, encarados pelo prisma do titular comerciante e, por esta consideração, expressivos de valor econômico. (ESTRELLA, 1992, p. 194).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) definem bens intangíveis como "bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo";

Para Marion (1989, p. 299) os bens intangíveis são os que "não têm substância física e que por serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados".

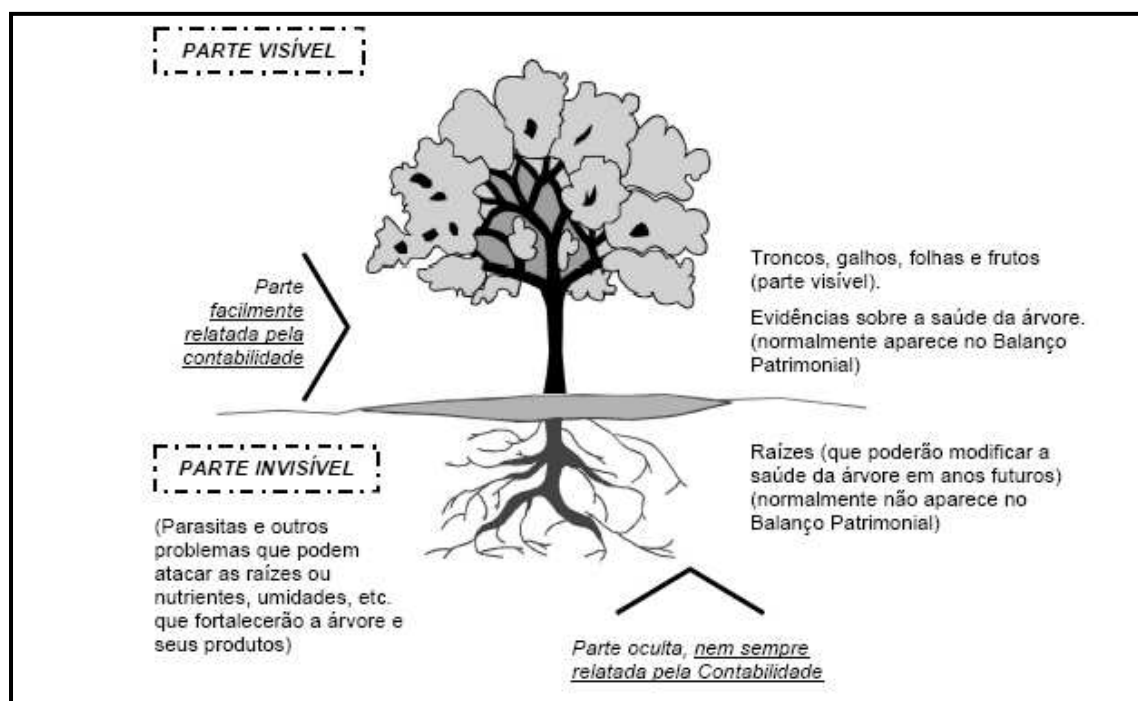
Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) "Os ativos intangíveis não deixam de ser ativo porque não possuem substância. Seu reconhecimento deve obedecer, portanto, às mesmas regras válidas para todos os ativos".

Hendriksen e Van Breda (1999, p.388), nos apresenta a seguinte definição: “ativos intangíveis são definidos, às vezes, como a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos”

Edvinsson (1998, p. 22) afirma que “os ativos intangíveis surgiram em resposta a um crescente reconhecimento de que fatores extra-contábeis podem ter uma importante

participação no valor real de uma empresa.” Segundo Freire (2005) ativos intangíveis não possuem forma física, não podem ser tocados, são direitos incorpóreos.

De acordo com Santos, Melo e Iudícibus (2007) os recursos intangíveis são fontes inesgotáveis de riquezas, por isso, é indispensável sua identificação e avaliação para a continuidade da empresa. Os ativos intangíveis, muitas vezes, têm maior valor que os ativos físicos e sua administração é um fator chave para o sucesso das organizações.



**Figura 1: Reflexões sobre ativo intangível.**

Fonte: Edvinsson e Malone (1998, p.28)

Na figura 1 é apresentado o exemplo da árvore, sugerido por Edvinsson e Malone (1998) que explica, de maneira simples, como é mais fácil avaliar a parte “visível” (troncos, galhos, folhas, frutos etc.) que avaliar a parte “invisível” (raízes). Apesar da não avaliação desta deixar uma grande vantagem competitiva das empresas de lado.



### **2.2.1 Características Econômico-financeiras dos Ativos Intangíveis**

Para elucidar a matéria e proporcionar maior compreensão faz-se necessária uma revisão das características de um ativo intangível. De acordo com Hill (1999, apud Schmidt, Santos e Fernandes, 2006) os ativos intangíveis possuem todas as características dos tangíveis, exceto a existência material.

Os intangíveis, ainda segundo Hill (1999, apud Schmidt, Santos e Fernandes, 2006), são originalmente produzidos por produtos ou idéias criativas e inovadoras, de natureza científica, literária, artística ou mesmo de engenharia. Quando se produz um produto original, sob o qual se detém os direitos autorais e de propriedade e que gerem valor econômico para os sócios, tem-se um bem intangível, dado que a originalidade não possui dimensões físicas.

A questão da propriedade do bem fica difícil de ser atribuída quando temos uma rede corporativa, por exemplo. Dessa forma, faz-se necessária a averiguação da verdadeira contribuição desses ativos para cada um dos membros da rede para que se possa, então, alocar a propriedade adequadamente.

Para falar sobre as características econômico-financeiras dos ativos intangíveis tomamos como base as idéias de Baruch (2002), segundo o qual os dois principais direcionadores dos benefícios econômicos futuros são: a não concorrência e efeitos de rede. E complementa, afirmando que os três principais fatores que depreciam os benefícios futuros dos Ativos Intangíveis são: as deseconomias gerencias, a capacidade de exclusão parcial e os riscos inerentes.

### **2.2.2 Principais Categorias de Ativos Intangíveis**

No Brasil, é recente a lei que insere os ativos intangíveis no balanço patrimonial: 11.638/07. A atenção dada a este tema é, em grande parte, decorrente da divergência entre os valores contábeis e os valores negociados no mercado. Tal diferença reside nos ativos intangíveis, que significam grande parte do patrimônio da empresa.

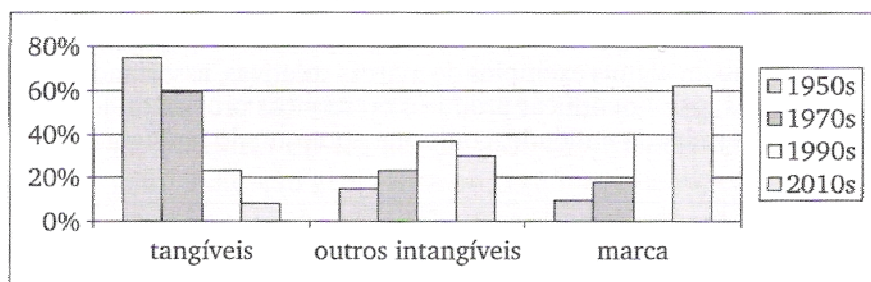
O *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão internacional que regulariza a matéria, cria a primeira norma em 2001 que define as principais espécies de ativos intangíveis - O *Statement of financial Accounting Standards 141* (SFAS141). De acordo esta

norma são cinco as principais categorias de ativos intangíveis: os relacionados a marketing, relacionados a clientes, relacionados às artes, baseados em contratos e baseados em tecnologia.

#### 2.2.2.1 Ativos Intangíveis Relacionados a Marketing

São aqueles usados principalmente no marketing ou na promoção de produtos ou serviços (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES 2006). Segundo o mesmo autor os principais são:

- *Marcas registradas e nome comercial:* de acordo com Megido e Xavier (2003) atualmente a marca tem valor muito maior que o das instalações físicas. A imagem da marca e sua veiculação na mídia são fatores que geram grande vantagem competitiva. O propósito fundamental da marca é evitar que os consumidores possam confundir-se em relação à origem de um produto ou serviço. Por esta razão, marcas renomadas são ativos muito valiosos e protegidos (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES 2006). Um grande exemplo é a marca *coca-cola* que foi incluída, em 1967, entre os ativos intangíveis da empresa com o valor de três bilhões de dólares; atualmente é a marca mais valiosa do mundo avaliada em setenta bilhões de dólares (NUNES e HAIGH, 2003). De acordo com um *Brand e Finance* estima-se que a proporção da marca em relação a outros tangíveis e intangíveis atinja mais de 60% em 2010 nas marcas mais valorizadas do Mundo, conforme figura 2:



**Figura 2 - Marcas: valor do intangível, medindo e gerenciando seu valor econômico**

Fonte: *Brand Finance in*: NUNES, Gilson; HAIGH, David.

- *Marcas de serviços coletivas e de certificação:* a marca de serviço serve para identificar a origem do serviço prestado. Já a marca coletiva serve pra distinguir as mercadorias e serviços de membros de uma associação, a qual é proprietária da marca de

outras empresas (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES 2006). As marcas de certificação conforme dispõe o artigo 123 da lei 9.279/96 são usadas para atestar a conformidade de um produto ou serviço de acordo com determinadas normas e especificações técnicas, como por exemplo, o sinal do instituto nacional de metrologia, normalização e qualidade industrial (INMETRO) que atesta a qualidade e a durabilidade de um produto.

- *Trade dress (desing exclusivo da embalagem)*: refere-se à imagem global de um produto, a maneira pela qual é embalado e apresentado aos consumidores. ‘‘A embalagem atrativa é um mini-outdoor do produto, que disputa, na gôndola, a atenção do consumidor com inúmeros outros’’(NEVES e CASTRO, 2003, p.42).
- *Nome de domínio na internet*: trata-se de um nome que pode ser constituído de símbolos e números e que identifica um lugar virtual (*site*) que pode ser registrado e renovado (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES 2006).
- *Acordo de não-concorrência*: são os acordos que surgem da aquisição de uma companhia especificando que o vendedor concorda em não se engajar em qualquer atividade de concorrência com a companhia vendedora. Esse tipo de acordo gera um benefício para a empresa compradora, pois terá de desembolsar menos para defender sua posição no mercado (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES 2006).

#### 2.2.2.2 Ativos intangíveis relacionados a clientes

Originam-se das relações cliente e empresa. Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2006) são ativos intangíveis relacionados a cliente: relação de clientes, pedidos ou produção acumulados, contratos de clientes e relacionamentos não contratuais com clientes.

- *Relação de clientes*: de acordo com o Apêndice A18 do SFAS 141 *apud* Schmidt, Santos e Fernandes (2006) consistem em informações como nome e meios de contato. Essas bases de dados são valiosas e freqüentemente arrendadas ou trocadas entre empresas.
- *Pedidos ou produção acumulados*: surgem de contratos de compra e venda, ainda que possam ser cancelados, pois a existência de um direito potencial de fluxos positivos futuros de caixa caracteriza o intangível (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2006).

- *Contratos de clientes*: estão em poder da empresa, por isso, esta pode obter benefícios futuros a eles relacionados; além de poder excluir outros de tal benefício (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2006).

- *Relacionamentos não contratuais com clientes*: bons relacionamentos fundados em credibilidade e confiança podem gerar muitos benefícios futuros para a organização, ainda que não exista um contrato formal (SCHMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2006).

#### 2.2.2.3 Ativos intangíveis relacionados à arte

São aqueles decorrentes da criação artística que origina os direitos autorais, contratuais. De acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2006) são ativos intangíveis relacionados à arte:

- Livros, periódicos, jornais;
- Quadros, fotografias;
- Peças teatrais, óperas, balés;
- Trabalhos musicais;
- Filmes.

#### 2.2.2.4 Ativos intangíveis baseados em contratos

Representam o valor dos direitos que surgem a partir de contratos. De acordo com Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p.145) são exemplos de ativos intangíveis baseados em contratos:

As licenças os *royalties*, os contratos de publicidade, os contratos de construção, os contratos de gestão, os contratos de serviço e de fornecimento, os contratos de arrendamento, os contratos de franquia, os contratos de operação e transmissão (rádio e televisão), os contratos de direitos de uso tais como perfuração, água, ar, minerais, corte de árvores e concessão de rodovias.

#### 2.2.2.5 Ativos intangíveis baseados em tecnologia

Estão intimamente relacionados às inovações e avanços tecnológicos. Esta categoria, normalmente, é protegida por direitos legais ou contratuais. Segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2006) são exemplos de ativos intangíveis baseados em tecnologia:

- Tecnologia patenteada;

- Base de dados;
- Tecnologia não patenteada;
- *Softwares*;
- Segredos de comercialização.

### **2.2.3 Tratamento contábil do ativo intangível**

O reconhecimento dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis trouxe diversas dúvidas com relação ao seu registro e formas de evidenciação. Para auxiliar no esclarecimento destas dúvidas, este tópico abordará alguns tópicos relacionados à contabilização do ativo intangível em nível internacional, nacional e sobre a evidenciação do intangível nas demonstrações contábeis.

#### **2.2.3.1 Tratamento nas normas internacionais**

Este tópico abordará as normas de acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB) e as normas Norte-Americanas – US- GAAP. Inicia-se referenciando o IAS 38, logo após trataremos das normas norte americanas.

O parágrafo 31 do *International Accounting Standards 38* (IAS 38) emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) delibera sobre os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis. Para ser reconhecido contabilmente é necessário que o ativo seja definido como intangível e obedeça aos critérios da norma para o reconhecimento deste. Nos parágrafos 8 a 17 desta norma (IAS 38) os Ativos intangíveis são definidos como ativos não monetários e sem substância física. Os benefícios econômicos futuros que fluem de um ativo intangível podem incluir benefícios na venda de produtos ou serviços. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar a expectativa de geração de receita.

O parágrafo 14 da norma supracitada trata do controle dos ativos intangíveis. A empresa que possui o controle dos bens e direitos tangíveis pode impedir legalmente que outros (não proprietários) usufruam de seus benefícios. No caso dos ativos intangíveis, o proprietário possui o controle dos mesmos, porém, os outros (não proprietários), não estão impedidos de utilizar dos benefícios futuros que possam ser gerados. Por exemplo, uma

entidade pode ter uma carteira de clientes e esperar que, devido aos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizá-los, estes continuarão a negociar com a empresa. Entretanto, na ausência de direitos legais para proteger ou controlar o relacionamento com clientes, os esforços despendidos na operação, não é a garantia da fidelização dos mesmos. A entidade, geralmente, não tem controle suficiente sobre os benefícios econômicos esperados derivados de ativos como relacionamento e fidelização dos clientes. De acordo com o parágrafo 12 do IAS 38 serão classificados como ativos intangíveis quando:

(a) for capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado;

(b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis, quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Em uma negociação, quando um ativo intangível é negociado separadamente, o seu custo de aquisição pode ser mensurado de forma segura. Na aquisição de um ativo em dinheiro o custo histórico (original) de um ativo intangível representa o sacrifício financeiro no momento da sua aquisição incluindo os imposto de compra e as despesas para colocação do ativo adquirido em uso.

Entretanto, ativos intangíveis identificados em combinações de negócios que não cumpram com os requerimentos da norma, são registrados como parte do ágio originado da transação. Quando o ativo intangível é adquirido em uma combinação de negócios visando o controle acionário o custo do ativo intangível será fundamentado pelo valor justo, na data de aquisição. O justo valor de um ativo intangível reflete as expectativas do mercado relativas à probabilidade de benefícios econômicos futuros.

Na compra a prazo o custo do ativo intangível será corrigido, ou seja, representará o preço equivalente em dinheiro, isto é, o seu valor presente. A discrepância entre o valor real do ativo e o total pago é reconhecida como despesa de juros sobre o período do crédito. Para Santos as técnicas para cálculo do valor justo podem ser usadas para a mensuração do ativo intangível incluem os métodos de avaliação de empresas relativos, isto é, aqueles em que se obtém o valor da entidade com base em índices setoriais, a exemplo do índice PL, índice PBV, índice PS etc., bem como utilizando os métodos de fluxo de caixa descontado para avaliar os ativos.

Já o parágrafo 18 do IAS 38 trata dos critérios necessários para o reconhecimento contábil do ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno). Deve ser reconhecido se, e apenas se, a empresa puder identificar:

- (a) A viabilidade técnica para conclusão o projeto e a viabilidade de comercialização do produto ou serviço desenvolvido;
- (b) A intenção em completar o projeto em questão;
- (c) A capacidade em usar ou comercializar o ativo;
- (d) A maneira que o ativo irá gerar benefícios econômicos à entidade;
- (v) Disponibilidade de quaisquer recursos necessários para a conclusão do projeto; e
- (e) Habilidade de mensurar os custos incorridos com o projeto na fase de desenvolvimento.

Os custos incorridos nas atividades de pesquisa e desenvolvimento, que não se enquadram com os critérios, deverão ser tratados diferentemente como despesa. O IAS 38, *apud* Braga e Almeida, Marcelo Cavalcanti (2008) descrevem que os Ativos intangíveis são classificados de acordo com a definição de sua vida útil (período limitado de geração de benefícios econômicos para a organização) ou com sua vida indefinida (não existe um limite previsível para o período em que se espera que o ativo gere benefícios econômicos para a sociedade). O IAS 38 *apud* Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) descreve que os ativos que possuem vida útil indefinida não são amortizados e devem ser submetidos a provas de deterioração do seu valor a cada fechamento de balanço. Segundo Schmidt e Santos (2002, p.133) “o *goodwill* e os demais ativos intangíveis possuem vida útil indefinida e não devem ser amortizados, mas deverão ser testados no mínimo anualmente, para verificar se ocorreu perda de utilidade (*impairment test*)”.

#### 2.2.3.2 Ativos Intangíveis nas Normas Norte-Americanas (US- GAAP)

A *United States Generally Accepted Accounting Principles* (U.S.GAAP) é a norma norte-americana emitida pelo FASB (*Financial Accounting Standards Board*), que é o órgão responsável pela regulamentação das práticas contábeis. Através do SFAS 141 e 142 trata do

reconhecimento do *goodwill*. O SFAS 141 estipula a obrigatoriedade da contabilização das fusões e aquisições de empresas ocorridas a partir de 30 de junho de 2001, com base no método *purchase*. Já o SFAS 142 disciplina o tratamento contábil do *goodwill* adquirido e outros ativos intangíveis, substituindo o Accounting principles Board.

O SFAS 142 trata do comércio de ativos intangíveis e do *goodwill*. No balanço patrimonial todos os ativos intangíveis serão agrupados em um item e apresentados separadamente. Para Santos esse requerimento não se opõe à apresentação de ativos intangíveis individuais ou classes de ativos intangíveis separadas.

O parágrafo 9 do SFAS 142 descreve que um Ativo Intangível obtido individualmente ou com um grupo de outros ativos, exceto os ativos oriundos de uma combinação de negócios, deverá ser reconhecido separadamente e mensurado com base no seu valor justo.

Para IFRS 3 em uma combinação de negócios a entidade compradora, que adquire o controle sobre outra entidade, deve sempre ser identificada. O custo da combinação dos negócios deve ser mensurado por seu valor justo, na data da aquisição.

O parágrafo 10 do SFAS 142 refere que os ativos intangíveis Os custos incorridos internamente com as atividades de pesquisa e desenvolvimento, são segregados e tratados diferentemente. Os custos quando incorridos serão reconhecidos como despesas.

#### 2.2.3.3 Tratamento contábil nacional

Anos após a criação da lei 6.404/76 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passou a fazer um estudo no intuito de alterar a referida lei no sentido de enquadrá-la à realidade econômica nacional e mundial. Após a criação da 6.404/76 foram criados alguns dispositivos jurídicos que acarretaram alterações nesta lei, as principais estão apontadas no quadro n. 1.



LEI/ANO	PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA 6.404/76
Decreto n. 2.287 de 1986	Revoga o artigo 241;
Lei n. 7.730 de 1989	Revoga o artigo 185;
Lei n. 8.021 de 1990	Extingue as ações endossáveis ao portador no artigo 19;
Lei n. 9.249 de 1995	Altera o inciso IV do artigo 187;
Lei n. 9.457 de 1997	Altera os artigos: 16, 17, 24, 39, 40, 42, 43, 45, 49, 50, 63, 64, 72, 78, 79, 100, 101, 104, 117, 123, 126, 137, 152, 162, 163, 170, 176, 206, 223, 229, 230, 250, 252, 255, 256, 264, 270, 283, 294, revoga o artigo 254 e alíneas 1 e 2 do art. 255;
Lei n. 10.194	Art. 146, 194
Lei n. 10.303 de 2001	Art. 4, 15, 17, 24, 31, 44, 47, 42, 54, 59, 62, 63, 68, 109, 115, 118, 122, 124, 133, 135, 136, 137, 140, 141, 142, 143 (vetado), 146, 147, 149, 155, 157, 161, 163, 164, 165, 172, 196, 197, 202, 264, 287, 289, 291, e 294
Lei n. 11.638 de 2007	Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

#### Quadro 1: Alterações da lei 6.404/76

Fonte: CPC, 2008.

O quadro acima demonstra todas as alterações da lei 6.404/76. Iudícibus, Martins e Gelbcke através do livro manual da contabilidade acompanharam todas as modificações em suas sete edições. Algumas destas modificações alteraram significativamente a estrutura das demonstrações contábeis e o tratamento dos ativos intangíveis.

Em 1979 houve a publicação da primeira edição do manual de contabilidade, que dividia o ativo permanente em 3 subgrupos: investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido, conforme quadro 3:

ATIVO	PASSIVO
Circulante	Circulante
Realizável a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
<b>Permanente</b>	Resultado de Exercícios Futuros
<b>Investimentos</b>	Patrimônio Líquido
<b>Imobilizado</b>	Capital
<b>Diferido</b>	Reservas
	Lucros (prejuízos) acumulados

#### Quadro 2 : Estrutura do Balanço Patrimonial.

Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979), p. 41.

Na segunda edição, Iudícibus, Martins e Gelbcke (1985, p.52-53) propõem um modelo de plano de contas muito parecido com o da primeira edição, de 1979, conforme figura 3:

### III. ATIVO PERMANENTE

#### 1. INVESTIMENTOS - CUSTO CORRIGIDO

##### A. PARTICIPAÇÕES PERMANENTES EM OUTRAS SOCIEDADES

- a) Avaliadas pelo método da equivalência patrimonial –
  - 1. Valor da equivalência patrimonial –
    - a) Em sociedades controladas (conta por empresa)
    - b) Em sociedades coligadas (conta por empresa)
  - 2. Ágio ou deságio dos investimentos menos amortizações (conta por empresa) –
    - a) Por diferença de valor de mercado dos bens
    - b) Por valor de rentabilidade futura
    - c) Por fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas
  - 3. Provisão para perdas permanentes (conta credora)
- b) Avaliadas ao custo mais correção monetária -
  - 1. Participações em sociedades controladas e coligadas
  - 2. Participações em outras empresas
  - 3. Participações em fundos de investimentos -

FINOR

FINAM

FISSET

- 4. Provisão para perdas permanentes (conta credora)

##### B) OUTROS INVESTIMENTOS PERMANENTES

Obras-de-arte

Terrenos e imóveis para futura utilização

Imóveis não de uso (para renda)

Provisão para perdas permanentes (conta credora)

#### 2. ATIVO IMOBILIZADO

##### A. BENS EM OPERAÇÃO - CUSTO CORRIGIDO

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

Máquinas, aparelhos e equipamentos

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

Marcas, direitos e patentes industriais

Florestamento e reflorestamento

Direitos sobre recursos naturais - Outros

Benfeitorias em propriedades arrendadas

##### B. DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA CORRIGIDA (contas credoras)

Obras preliminares e complementares - Depreciação

Obras civis - Depreciação

Instalações - Depreciação

Máquinas, aparelhos e equipamentos Depreciação

Móveis e utensílios - Depreciação

Veículos - Depreciação

Ferramentas - Depreciação ou Amortização

Marcas, direitos e patentes industriais - Amortização

Direitos sobre recursos naturais - Exaustão

Benfeitorias em propriedades arrendadas - Amortização

##### C. IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - CUSTO CORRIGIDO

Bens em uso na fase de implantação -

- a) Custo corrigido (por contas)

- b) Depreciação acumulada corrigida (por contas credoras)

Construções em andamento

Importações em andamento de bens do imobilizado

Adiantamentos para inversões fixas

Almoxarifado de inversões fixas

3. ATIVO DIFERIDO - CUSTO CORRIGIDO
- A. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO E PRÉ-OPERACIONAIS
    - Gastos de organização e administração
    - Encargos financeiros líquidos
    - Estudos, projetos e detalhamentos
    - Juros a acionistas na fase de implantação
    - Gastos preliminares de operação
    - Amortização acumulada (conta credora)
  - B. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS - Custo
    - Amortização acumulada (conta credora)
  - C. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E MÉTODOS - Custo
    - Amortização acumulada (conta credora)
  - D. GASTOS DE REORGANIZAÇÃO - Custo
    - Amortização acumulada (conta credora)

**Figura 3:** plano de contas - ativo permanente

Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (1985), p. 52-53.

Como se pode observar na figura 3 o subgrupo investimentos está dividido em duas partes: participações permanentes em outras sociedades e outros investimentos permanentes.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979, p.159) descrevem o que deve ser incluído em cada um desses subgrupos, a saber:

- a) Participações permanentes em outras sociedades: englobam todas as participações na forma de ações ou quotas em outras empresas de caráter permanente. A segregação por subcontas é, então, em função dos critérios de avaliação [...];
- b) Outros investimentos permanentes: englobam os demais investimentos que não os na forma de participações em outras empresas, e com subcontas já por natureza dos ativos, ou seja, obras-de-arte, terrenos e imóveis para futura utilização e imóveis de não uso (para renda) e a respectiva provisão para perdas permanentes.

Com relação ao subgrupo Imobilizado, o plano de contas sugerido pelos autores Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979) consta na figura 4:

2. ATIVO IMOBILIZADO
- A. BENS EM OPERAÇÃO - CUSTO CORRIGIDO
    - Terrenos
    - Obras preliminares e complementares
    - Obras civis
    - Instalações
    - Máquinas, aparelhos e equipamentos
    - Móveis e utensílios
    - Veículos
    - Ferramentas
    - Marcas, direitos e patentes industriais
    - Florestamento e reflorestamento
    - Direitos sobre recursos naturais - Outros
    - Benfeitorias em propriedades arrendadas

**B. DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA  
CORRIGIDA (contas credoras)**

Obras preliminares e complementares - Depreciação

Obras civis - Depreciação

Instalações - Depreciação

Máquinas, aparelhos e equipamentos Depreciação

Móveis e utensílios - Depreciação

Veículos - Depreciação

Ferramentas - Depreciação ou Amortização

Marcas, direitos e patentes industriais - Amortização

Direitos sobre recursos naturais - Exaustão

Benfeitorias em propriedades arrendadas - Amortização

**C. IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - CUSTO CORRIGIDO**

Bens em uso na fase de implantação -

a) Custo corrigido (por contas)

b) Depreciação acumulada corrigida (por contas credoras)

Construções em andamento

Importações em andamento de bens do imobilizado

Adiantamentos para inversões fixas

Almoxarifado de inversões fixas

**Figura 4 :** Plano de contas – imobilizado.

Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979), p. 234-235.

A antiga Lei n. 6.404/76, vigente quando da publicação dos autores supracitados, vem, em seu artigo 179, inciso IV, conceituar as contas a serem classificadas no Ativo Imobilizado: "os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial".

Subentende-se, de acordo com a definição dada pela lei 6.404/76, que neste grupo de contas do balanço eram incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento da empresa, bem como os direitos exercidos com essa finalidade.

Com base nesta afirmação, Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979, p. 233) afirmam que os itens classificados no imobilizado incluem:

a) Bens tangíveis, que têm um corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos etc;

b) Bens intangíveis, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas etc.

Em sua primeira edição, Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979, p.234), subdividem, de acordo com seu plano de contas sugerido, o ativo imobilizado em dois grandes grupos: bens em operação e imobilizado em andamento:

BENS EM OPERAÇÃO são todos os bens já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade;

IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, onde se classificam todas as aplicações de recursos em imobilizações (bens ou direitos), mas que ainda não estão operando.

Segundo os mesmos autores essa segregação é importante para a correta análise das operações da organização, principalmente para a comparação entre receitas e imobilizado, feita através de índices. Apresentaremos, a seguir, uma síntese do conteúdo das principais contas do grupo imobilizado:

a) Bens Em Operação:

- *Terrenos:* registra terrenos de propriedade da empresa utilizados efetivamente nas operações da mesma (terreno da fábrica, terreno do depósito, etc.);
- *Obras preliminares e complementares:* registra os melhoramentos e obras vinculadas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias necessárias à construção de novas obras (terraplanagem, drenagem, muros, etc.). Diferencia-se da conta terrenos por depreciar os custos;
- *Obras civis:* abrange os edifícios que estão em operação (prédio da fábrica, setor de produção, edifícios das filiais, agências, etc.) de propriedade da empresa;
- *Instalações:* registra os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações. Deve referir-se sempre a equipamentos e materiais com a característica de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo principal;
- *Máquinas, aparelhos e equipamentos:* abrange o conjunto dessa natureza utilizado diretamente no processo de produção da empresa;
- *Móveis e utensílios:* registra itens como calculadoras, mesas, cadeiras que tenham vida útil superior a um ano;
- *Veículos:* abrange todos os veículos de propriedade da empresa. Os veículos de uso direto na produção (empilhadeiras e similares) podem ser classificados na conta Equipamentos;
- *Ferramentas:* registra as ferramentas com vida útil superior a 12 meses. Pode-se, todavia, lançar diretamente na despesa as ferramentas que tenham valor unitário de valor pequeno, mesmo quando sua vida útil for superior a 12 meses;
- *Marcas, direitos e patentes industriais:* envolve ativos intangíveis (grifo da autora), englobando gastos com registro de marca, nome, invenções, além de gastos por contratos de uso de marcas, patentes ou tecnologia;
- *Florestamento e reflorestamento:* abrange os custos acumulados relativos a projetos dessa natureza que sejam de propriedade da empresa;

- *Direitos sobre recursos naturais – Outros:* envolve os custos incorridos na obtenção de direitos de exploração (jazidas de minério, de pedras preciosas e similares);
- *Benfeitorias em propriedades arrendadas:* abrange as construções em terrenos arrendados de terceiros e as instalações e outras benfeitorias em prédio e edifícios alugados.

b) Imobilizado Em Andamento:

- *Bens em uso na fase de implantação:* abrange os bens que já estão sendo usados relativos ao desenvolvimento do projeto durante a fase pré-operacional da organização;
- *Construções em andamento:* envolve todas as obras desde o momento de suas instalações até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para bens em operação;
- *Importações em andamento de bens do imobilizado:* abrange os gastos incorridos com as importações de equipamentos e outros bens para a empresa até o momento da sua chegada a mesma;
- *Adiantamento para inversões fixas:* registra os adiantamentos a fornecedores referente às encomendas, representam os valores previamente pagos;
- *Almoxarifado de inversões fixas:* abrange os materiais e bens da empresa que se destinam à aplicação no Imobilizado.

De acordo com a redação da lei 6.404/76 em seu art. 183, §2, os itens classificados no ativo imobilizado (com exceção de alguns itens como terrenos) tem um tempo de vida limitado e, portanto, devem ser depreciados, amortizados ou sofrer processo de exaustão:

A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) *depreciação*, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) *amortização*, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) *exaustão*, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

A depreciação do imobilizado, conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979) deve ser correspondente ao desgaste efetivo do bem, por ação da natureza ou por obsolescência. De acordo com os mesmos autores não se deve aceitar simplesmente as taxas de depreciação

fixadas pela legislação fiscal, há de se fazer uma avaliação detalhada da vida útil de cada bem para determinar sua vida útil.

Já o ativo diferido é considerado pela lei 6.404/76 como um subgrupo do ativo permanente onde devem ser classificados conforme art. 179 da referida lei: “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”.

O plano de contas sugerido por Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979) segue na figura 5:

3. ATIVO DIFERIDO - CUSTO CORRIGIDO
A. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO E PRÉ-OPERACIONAIS
Gastos de organização e administração
Encargos financeiros líquidos
Estudos, projetos e detalhamentos
Juros a acionistas na fase de implantação
Gastos preliminares de operação
Amortização acumulada (conta credora)
B. PESQUISA E DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS - Custo
Amortização acumulada (conta credora)
C. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E MÉTODOS - Custo
Amortização acumulada (conta credora)
D. GASTOS DE REORGANIZAÇÃO - Custo
Amortização acumulada (conta credora)

**Figura 5:** plano de contas - ativo diferido.  
Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979), p.256.

No Brasil os gastos com pesquisa e desenvolvimento são considerados gastos realizados para gerar ou aperfeiçoar produtos objetivando benefícios futuros. Dessa forma, conforme a lei 6.404/76 em seu artigo 179 inciso V, devem ser classificados no ativo diferido.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979, p.255):

Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação, aos quais tais despesas estão associadas, bem como as incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. Não incluem bens corpóreos, já que estes devem ser classificados no Imobilizado.

O subgrupo de contas gastos de implantação e pré-operacionais deverá ser utilizado, conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979) para novos empreendimentos, abrangendo os custos incorridos antes do início de suas operações.

Segue, abaixo, um breve comentário sobre o conteúdo de cada uma das contas deste subgrupo:

- *Gastos de organização e administração*: abrangem honorários dos diretores, salários do administrativo, treinamento de pessoal, entre outros;
- *Encargos financeiros*: englobam os gastos financeiros incorridos no período pré-operacional, tais como os juros e as variações monetárias;
- *Estudos, projetos e detalhamento*: envolvem os custos incorridos com estudos iniciais e projetos técnicos, por exemplo. Geralmente são honorários e despesas pagos a terceiros pela elaboração desses trabalhos;
- *Juros a acionistas*: abrange os juros pagos ou creditados aos acionistas na fase que antecede o período pré-operacional;
- *Gastos preliminares de operação*: referente, principalmente, aos materiais consumidos e os salários pagos ao setor de produção.

Já o subgrupo de pesquisa e desenvolvimento de produtos refere-se aos gastos realizados com essa finalidade. Conforme afirmam Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979, p. 263):

Os gastos realizados com pesquisa e desenvolvimento de produtos, quando representativos, devem ser agrupados em conta específica do Ativo Diferido para serem amortizados no período em que se espera que o produto desenvolvido ou pesquisa realizada produzirá resultados para a empresa.

No subgrupo gastos e implantação de sistemas e métodos devem ser registrados (durante o período em que se espera que representem benefícios para a empresa) os gastos realizados com a implantação de sistemas e métodos. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (1979) esses tipos de gastos são, comumente, registrados como despesas operacionais pelos contadores.

O subgrupo gastos de reorganização engloba os gastos realizados com esta natureza, que devem ser registrados e amortizados nos exercícios em que a empresa venha a usufruir destes benefícios.

Para tanto, no ano de 1999 a CVM encaminhou ao Ministro da Fazenda suas propostas que no final do mesmo ano virou o projeto de lei n. 3.741/00 que foi debatido na Câmara dos Deputados durante sete anos, período em que sofreu alterações, o que, segundo Reis, Marion e Iudícibus (2008) acabaram por reduzir substancialmente o alcance e a profundidade das medidas inicialmente propostas.



LEI 6.404/76	O QUE MUDA COM A LEI 11.638/07
<b>Art. 176</b>	A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) passa a ser obrigatória para companhias abertas e fechadas, nestas somente se o Patrimônio Líquido (PL) for superior a R\$ 200.000.000,00. (Art. 176, IV); Obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado – DVA. (Art. 176, V).
<b>Art. 177</b>	Para atender à legislação tributária ou especial, podem ser efetuados lançamentos em livros auxiliares ou na própria escrituração da empresa, desde que sejam efetuados lançamentos adicionais que assegurem a preparação e divulgação das demonstrações de acordo com o disposto na lei. (Art. 177, I-II); Os lançamentos feitos para atender à legislação específica, conforme item acima, não poderão ser base de cálculo para fins de impostos. (Art. 177, §7, I); As demonstrações contábeis devem obedecer às normas da CVM, e estas deverão ser elaboradas conforme os padrões internacionais de contabilidade. (Art. 177, §5, II); As companhias fechadas poderão, se assim optarem, seguir as normas da CVM para elaborar suas demonstrações de acordo com as companhias abertas. (Art. 177, §6, II).
<b>Art. 178</b>	Criação do subgrupo do Permanente <b>Intangível</b> , desdobrando o Imobilizado. Portanto, o ativo permanente passa a ser subdividido em quatro subgrupos: investimentos, imobilizado, <b>intangível</b> e diferido. (Art. 178, §1, c); O Patrimônio Líquido (PL) passa a ser subdividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Há, portanto, a exclusão da conta Lucros Acumulados. (Art. 178, §2, d).
<b>Art. 179</b>	No imobilizado serão registrados os bens com existência física (ativos tangíveis) destinados à manutenção da empresa ou exercidos com essa finalidade. (Art. 179, IV); No diferido serão registradas as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que venham a contribuir para o aumento do resultado de mais de um exercício social. (Art. 179, V); No intangível serão classificados os bens de natureza incorpórea (bens intangíveis) destinados à manutenção da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Art. 179, VI).
<b>Art. 182</b>	<b>Revoga as alíneas c e d do §1;</b> As contrapartidas de aumentos ou reduções de elementos do ativo (obedecendo ao regime de competência) e do passivo (em decorrência de sua avaliação a preço de mercado) serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial enquanto não computadas no resultado do exercício. (Art. 183 § 3);
<b>Art. 183</b>	Este artigo trata dos critérios para avaliação dos elementos do ativo e a lei 11.368/08 alterou os seguintes dispositivos I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

	<p>a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda.</p> <p>A lei incluiu a alínea (b) que trata do custo de aquisição atualizado:</p> <p>b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito</p> <p>Incluiu o inciso VII - os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização</p> <p>Incluiu o inciso VIII, as alíneas (d) e no segundo parágrafo insere elementos do ativo intangível e diferido. Segue as alterações:</p> <p>VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.</p> <p>c) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;</li> <li>2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares;</li> <li>3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.</li> </ol> <p>No § 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas: Amortização, Depreciação e Exaustão.</p>
<b>Art. 184</b>	As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo (PELP) serão ajustados ao seu valor presente. (Art. 184, III).
<b>Art. 187</b>	Na Demonstração de Resultado de Exercício deverá ser discriminada as participações de debêntures, empregados e administradores, mesmo que na forma de instrumentos financeiros, e de instituições e fundos de assistências ou previdências de empregados, que não se caracterizem como despesas.
<b>Art. 188</b>	<p>A DFC deverá indicar as alterações na conta caixa, segregando-as, no mínimo em: das operações, dos financiamentos e dos investimentos. (Art. 188, I, a-c);</p> <p>A DVA deverá indicar o valor da riqueza gerada pela empresa e a sua forma de distribuição bem como a parcela não distribuída. (Art. 188, II).</p>
<b>Art. 195</b>	A assembleia geral poderá destinar a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para a reserva de incentivos fiscais, onde poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório. (Art. 195).
<b>Art. 197</b>	Este artigo trata das reservas de lucros a realizar, no § 2º, inciso II a lei acresceu a parcela do lucro líquido, os ganhos líquidos em operações ou comercialização de ativo e passivo pelo valor de mercado cujo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.
<b>Art. 199</b>	O saldo da reserva de lucros não poderá ultrapassar o valor do capital social (salvo exceções previstas na lei). Ocorrendo isto deverá ser destinado a aumento do capital social ou distribuído em dividendos. (Art. 199).

<b>Art. 226</b>	Nas operações de incorporação, fusão ou cisão, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da empresa que sofreu a “transformação” (fusão, cisão ou incorporação) serão contabilizados pelo seu valor de mercado. (Art. 226, §3).
<b>Art. 248</b>	Foi excluído o fator “relevância” para os investimentos em sociedades controladas e coligadas avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP). Agora basta participar com 20% do capital votante da sociedade investida, ou seja, a incidência do percentual passou a ser, apenas, sobre o montante das ações ordinárias. (Art. 248).

**Quadro 3: Lei 11.638/07 - alterações**

Fonte: Adaptação de Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008).

Atualmente, mais precisamente em 28 de dezembro de 2007, a referida lei foi aprovada pelo Congresso e sancionada pelo atual presidente Luiz Inácio Lula da Silva. Este dispositivo jurídico vem alterar, revogar e introduzir novos dispositivos à lei 6.404/76 (lei das sociedades por ações) e à lei 6.385/76, principalmente no que tange a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

Segundo a CVM as alterações feitas pela lei 11.638/07 objetivam enquadrar a lei 6.404/76 à realidade econômica brasileira, tendo em vista o processo de globalização e a mudança dos padrões contábeis internacionais.

Neste sentido Ferreira (2008) afirma que tais alterações buscam harmonizar as práticas contábeis brasileiras e suas demonstrações com as práticas e demonstrações internacionalmente exigidas. Segundo o mesmo autor essa padronização de regras é positiva, pois facilita a análise das demonstrações por investidores estrangeiros interessados em investir em empresas brasileiras.

Conforme o demonstrado no quadro 2 muitas foram as mudanças que ocorreram na 6.404/76. Algumas das alterações citadas alteram a estrutura do balanço patrimonial. A mudança estrutural ocorre pelo o reconhecimento do subgrupo Intangível que diz respeito a este estudo de caso.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo circulante	Passivo circulante
Ativo não circulante	Passivo não circulante
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizável a longo prazo</li> <li>• Permanente <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Investimentos</li> <li><input type="checkbox"/> Imobilizado</li> <li><input type="checkbox"/> Intangível</li> <li><input type="checkbox"/> Diferido</li> </ul> </li> </ul>	<input type="checkbox"/> Exigível a longo prazo
	Resultados de exercícios futuros
	Patrimônio líquido <ul style="list-style-type: none"> <li><input type="checkbox"/> Capital</li> <li><input type="checkbox"/> Reservas</li> <li><input type="checkbox"/> Lucros ou prejuízos acumulados</li> </ul>
Total do Ativo	Total do passivo mais patrimônio líquido

**Figura 6:** Nova Estrutura do Balanço Patrimonial  
Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007)

Observe o quadro 2 (pág. 33) onde o Ativo é composto por: Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente. O Ativo Permanente está subdividido em três grupos sendo eles: Investimentos, imobilizado e Diferido. Na figura 6 pode-se observar as alterações na estrutura do balanço patrimonial com o advento da lei 11.638/07. De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) no balanço patrimonial o grupo do ativo está dividido em circulante e não circulante. Além disso, foi incluído no grupo do Ativo Permanente o subgrupo do intangível. Reis, Marion e Iudícibus (2008) afirma que dessa maneira ficam definitivamente separados os bens materiais (Imobilizado) e os bens imateriais (Intangível). Já o IOBE (2008) esclarece que serão classificados no ativo imobilizado os bens e direitos corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa. No diferido, ficarão registradas as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social. A alteração do grupo do ativo permanente com a criação do subgrupo intangível é anunciada no artigo 178 da lei 11.638/07:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

[...]

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

De acordo com a referida lei no intangível devem ser classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

De acordo com Ferreira (2008) trata-se de um desmembramento do ativo imobilizado, onde agora só constam os bens corpóreos de uso permanente, diferente do que propunha a Lei 6.404/76:

Art. 179 - As contas serão classificadas do seguinte modo

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

Ao intangível, de acordo com o art. 179, VI da lei 11.638/07, cabem os bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade. Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) o intangível está classificado nas seguintes contas: Marcas, patentes, Concessões, Ágio (mais valia por rentabilidade futura) direitos autorais, direitos sobre recursos minerais e pesquisa em desenvolvimento. Para melhor entendimento descreveremos cada uma das contas citadas.

Os direitos classificados no intangível, de acordo com Ferreira (2008) devem ser avaliados pelo custo de aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor.

A consequência da adoção do subgrupo intangível é que muitos ativos, atualmente registrados em outros subgrupos de contas, serão reclassificados. Haverá, portanto, uma redução nos grupos de contas investimentos, imobilizado e diferido. Segue abaixo a figura 7 com o novo plano de contas:

## II. ATIVO NÃO CIRCULANTE

### II.1 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

#### 1. CRÉDITOS E VALORES

Bancos - contas vinculadas

Clientes

Títulos a receber

Créditos de acionistas - transações não operacionais

Crédito de diretores - transações não operacionais

Crédito de coligadas e controladas - transações não operacionais

Adiantamentos a terceiros

Provisão para créditos de liquidação duvidosa (conta credora)

Tributos a compensar e recuperar

Empréstimos feitos com incentivos fiscais

Depósitos restituíveis e valores vinculados

Provisão para perdas (conta credora)

Aplicações financeiras

\* Ajuste a valor presente (conta credora)

### 3. INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS A LONGO PRAZO

Títulos e valores mobiliários

Depósitos e aplicações para investimentos com incentivos fiscais

- a) Finor
- b) Finam
- c) Funres

Participações em fundos de investimento

- a) Finor
- b) Finam
- c) Funres

Provisão para perdas (conta credora)

Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)

### 3. DESPESAS ANTECIPADAS

Prêmios de seguro a apropriar a longo prazo

IR e CS diferidos

## II.2. INVESTIMENTOS

### A. PARTICIPAÇÕES PERMANENTES EM OUTRAS SOCIEDADES

#### a) Avaliadas pelo método de equivalência patrimonial

##### 1. Valor da equivalência patrimonial

- a) Em sociedades controladas (conta por empresa)
- b) Em sociedades coligadas (conta por empresa)
- c) Em equiparadas (conta por empresa)

##### 2. Ágio ou deságio dos investimentos menos amortizações (conta por empresa)

- a) Por diferença de valor de mercado dos bens
- b) Por expectativa de resultados futuros

##### 3. Provisão para perdas permanentes (conta credora)

#### b) Avaliadas pelo método de custo

##### 1. Participações em sociedades controladas e coligadas

##### 2. Participações em outras empresas

##### 3. Participações em fundos de investimentos

- a) Finor
- b) Finam
- c) Funres

##### 4. Debêntures permanentes (conta credora)

##### 5. Provisão para perdas permanentes

##### 6. Provisão para redução ao valor de mercado (conta credora)

### B. OUTROS INVESTIMENTOS PERMANENTES

Obras de arte

Terrenos e imóveis para futura utilização

Imóveis não de uso (para renda)

Provisão para perdas permanentes (conta credora)

Depreciação acumulada (conta credora)

## II.3. ATIVO IMOBILIZADO

### A. BENS EM OPERAÇÃO – CUSTO

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

Máquinas, aparelhos e equipamentos

Equipamentos de processamento eletrônico de dados

Sistemas aplicativos - (software)

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

Pecas e conjuntos de reposição

Florestamento e reflorestamento

Benfeitorias em propriedades de terceiros

Importações em andamento de bens do imobilizado

	C. IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - CUSTO
	Bens em uso na fase de implantação
	a) Custo (por conta)
	b) Depreciação acumulada (por contas credoras)
	Construções em andamento
	Adiantamentos para inversões fixas
	Almoxarifado de inversões fixas
II.4.	INTANGÍVEL
	A. CUSTO
	Marcas
	Patentes
	Concessões
	Ágio (mais valia por rentabilidade futura)
	Direitos autorais
	Direitos sobre recursos minerais - outros
	Pesquisa e desenvolvimento
	B. AMORTIZAÇÃO ACUMULADA (conta credora)
II.5.	ATIVO DIFERIDO - CUSTO
	A. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO E PRÉ-OPERACIONAIS
	Gastos de organização e administração
	Estudos, projetos e detalhamentos
	Juros a acionistas na fase de implantação
	Gastos preliminares de operação
	Amortização acumulada (conta credora)
	B. GASTOS DE IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E MÉTODOS
	Custo
	Amortização acumulada (conta credora)
	C. GASTOS DE REORGANIZAÇÃO
	Custo
	Amortização acumulada (conta credora)

**Figura 7:** Plano de contas conforme nova legislação  
Fonte: Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), p22-24).

A figura 7 demonstra o plano de contas com a adoção do subgrupo intangível. Neste plano de contas pode-se observar a composição de todos os grupos. Para elucidação deste trabalho será citada sua composição no manual de contabilidade após alteração da legislação.

Para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) os investimentos de caráter permanente são classificados em título especial à parte do balanço patrimonial como subgrupo de investimentos que faz parte do ativo permanente. No subgrupo investimentos deverão estar classificadas todas as participações permanentes em outras sociedades e outros investimentos julgados permanentes.

O ativo imobilizado segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) inclui-se neste grupo bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os diretos exercidos com essa finalidade. Os mesmos autores caracterizam o diferido como ativos que serão amortizados por apropriação as despesas operacionais(ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa.

- *Gastos de organização e administração*: honorários dos diretores, salário do pessoal administrativo, treinamento de pessoal, gastos com viagens, etc.;
- *Encargos financeiros líquidos*: gastos financeiros incorridos na fase pré-operacional (variações monetárias ou juros propriamente ditos), etc.;
- *Estudos, projetos e detalhamentos*: honorários e despesas pagas a terceiros pela elaboração de trabalhos como estudos iniciais, projetos técnicos e de viabilidade econômica, plano de negócios, aprovação de incentivos fiscais, etc.;
- *Juros a acionistas*: serão registrados os juros pagos aos acionistas durante a fase pré-operacional. Isto é comum em empresas concessionárias de serviço público, onde a fase anterior à geração de receitas é longa, sendo conveniente remunerar o investidor durante esse período, como se fosse uma forma de empréstimo;
- *Gastos preliminares de operação*: materiais consumidos, salário do pessoal da produção, custos indiretos de fabricação incorridos na fase de preparação para início das operações sociais, ou mesmo na fase de teste. Pode ser incluído, também, o custo fixo da capacidade não utilizada de uma fábrica que esteja iniciando suas atividades.

Os ativos intangíveis são bens incorpóreos que agregam benefícios econômicos futuros, dos quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) no intangível serão classificadas as seguintes contas:

- *Marcas e patentes*: É a conta de menor valor, comparando com os outros ativos intangíveis, pois envolve os gastos com registros de marcas, nome, invenções próprias, além de desembolsos a terceiros por contrato de uso de marcas, patentes ou processo de fabricação (tecnologia);
- *Direitos sobre recursos naturais*: Esta categoria do ativo intangível está relacionada aos custos incorridos na obtenção dos direitos de exploração de jazidas de minério, de pedras preciosas, etc.;
- *Pesquisa e desenvolvimento*: No Ativo intangível se inclui os custos relacionados à pesquisa e ao desenvolvimento de produtos: salários, encargos e outros custos de



peçoal alocados a tais atividades, materiais e serviços consumidos, depreciação de equipamentos e instalações utilizados nas pesquisas, gastos gerais, apropriados segundo sua relação com o projeto;

Outros custos relacionados a essas atividades. Os custos citados estão relacionados à pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, se for para manter ou agregar um atrativo a um produto já existente no mercado, esse custo será lançado em despesas operacionais e não no ativo intangível.

Analisando o plano de contas após a introdução da lei 11.368/07, conforme demonstrado na figura 7, pode-se observar que no subgrupo intangível foram classificadas contas que pertenciam antes ao subgrupo do imobilizado, diferido e investimentos. Ao comparar a figura 7 com as figuras 3, 4, 5 e 6 verifica-se a reclassificação das contas *marcas e patentes, concessões, direitos autorais e direitos sobre recursos naturais* que eram classificadas no imobilizado e passaram para o Intangível. Ao fazer uma análise do ativo diferido e investimentos percebe-se que os *gastos com pesquisas e desenvolvimento* que pertenciam ao subgrupo diferido e a conta *ágio* (mais valia de rentabilidade futura) do subgrupo investimento passaram a vigorar no intangível. No intangível será segregado os bens incorpóreos, inclusive o *goodwill*.

O conceito de *goodwill* ainda é motivo de discussão pela sua subjetividade e dificuldade de mensuração. Segundo Hendriksen (1999) *goodwill* é um ativo intangível assim como contas a receber, despesas antecipadas, aplicações financeiras e outras, no entanto estas contas são facilmente identificadas, ao contrário do *goodwill*.

De acordo com Pinho (1997), o *goodwill* é definido como fundo de comércio e bens intangíveis, tais como: bom relacionamento com clientes, moral elevado dos empregados, bom conceito nos meios empresariais, boa localização, etc. O conceito de *goodwill*, no entanto, vai além do bom relacionamento comercial. O *goodwill* pode ser definido como um lucro anormal, uma lucratividade além do esperado, sendo que a dificuldade reside na mensuração do valor atual dos benefícios futuros esperados. Corroborando com Martins (1972), este conceito aproxima-se do conceito econômico de ativo, no entanto, o lucro contábil toma por base o custo como base de valor, que pela legislação atual não é corrigido pela variação do poder aquisitivo da moeda.

Na visão de Antunes (2000), pode-se inferir que não há normas que regulamentem a contabilização e avaliação do *goodwill*, porém não há dúvida quanto a sua existência e importância.

O *goodwill* ainda é um assunto controverso, embora existam registros do assunto desde o século XVI. De acordo com Martins (1973), esta denominação foi utilizada pela primeira vez na Inglaterra em decisões por disputas de terras, onde alguns terrenos recebiam um valor adicional em função de sua localização. No entanto, o primeiro trabalho sobre o *goodwill* foi produzido por Francis More, publicado em 1891 na Escócia.

Monobe (1986) acrescenta que o primeiro registro do *goodwill* é de 1571, primeiramente relacionado a disputas de terras e posteriormente foi sendo inserido a outros aspectos, tais como: indústrias, comércios e adesão dos clientes.

Esses fatores não eram acrescidos na contabilidade de uma empresa apesar de que já se sabia sua importância para obtenção de lucro para a mesma. Gradativamente, alguns desses fatores começaram a ser reconhecidos, pois não se podia mais negar a sua capacidade de geração de lucros futuros (Monobe, 1986).

O *goodwill* corresponde à diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de uma empresa (Monobe, 1986).

Gomes *et al* (2003) afirmam que a era do conhecimento despertou interesse dos usuários das informações produzidas pela contabilidade. Os critérios de avaliação e divulgação das informações já não suprem as necessidades dos usuários. Segundo FASB apud Gomes *et al* (2003, p. 3):

os analistas e os usuários das demonstrações contábeis, bem como os gerentes da companhia, identificaram a necessidade de melhores informações a respeito dos ativos intangíveis, especialmente, no tocante ao *goodwill*, considerado por muitos estudiosos como o mais intangível dos intangíveis.

Antunes (2000) afirma que não há normas que regulamentem a contabilização e avaliação do *goodwill*, porém não há dúvida quanto sua existência e importância.

De acordo com Gomes *et al* (2003, p.4):

*goodwill* é o termo utilizado, tanto nas normas internacionais quanto nas norte-americanas, para representar um conceito similar no Brasil ao ágio que surge na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial com fundamento econômico em expectativa de lucros futuros.

O ágio ou deságio podem originar-se de fontes diversas, por isso Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) afirmam que o tratamento contábil dos mesmos pode variar, principalmente em função de sua natureza.

Por essa razão, de acordo como os mesmos autores, a instrução CVM n. 247/96 em seu art. 14 determina que o ágio ou deságio seja contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou. Tal norma prevê, ainda, a existência apenas dos seguintes ágios e deságios com fundamento econômico (art. 14, § 1º e 2º, este último com nova redação dada pelos arts. 1º e 2º da Instrução nº 285/98):

1. diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de ativos da investida;
2. diferença entre o valor pago e o valor de mercado dos ativos da investida. Tal diferença pode ser proveniente de:
  - a) expectativa de resultado futuro;
  - b) direito de exploração, concessão ou permissão delegados pelo Poder Público.

A lei fiscal, mais precisamente o Regulamento do Imposto de Renda – RIR de 1999 prevê, ainda, a existência de um terceiro tipo de ágio, o decorrente de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.172)

O fundo de comércio representa uma gama de fatores, como nome e tradição da empresa no mercado, imagem e qualidade de seus produtos, clientela já formada, qualidade e treinamento de seus funcionários, processos técnicos de fabricação, licenças etc., todos, por natureza, intangíveis que economicamente podem existir, mas não são registrados na contabilidade como ativos. Assim, para efeitos de fundamentação do ágio, fundo de comércio e intangível, não podem ser considerados duas, mas uma mesma razão.

Fatores que geram o Goodwill (Antunes, 2000):

- administração superior;
- organização ou gerente de vendas proeminentes;
- fraqueza na administração do competidor;
- propaganda eficaz;
- processos secretos de fabricação;
- boas relações com os empregados;
- crédito proeminente como resultado de uma sólida reputação;
- excelente treinamento para os empregados;
- alta posição perante a comunidade, conseguida por meio de ações filantrópicas e participação em atividades cívicas por parte dos administradores da empresa;
- desenvolvimento desfavorável nas operações do competidor;
- associações favoráveis com outra empresa;

- localização estratégica;
- descoberta de talentos ou recursos;
- condições favoráveis com relação aos impostos;
- legislação favorável.

Monobe (1986, p.55), ao se referir à problemática da identificação do Goodwill, assume que "um dos problemas subsistentes continua sendo a linha divisória entre o valor atribuível ao *goodwill* e aqueles atribuíveis a outros intangíveis, o que acarreta especialmente dificuldade na sua mensuração". Conforme já mencionado o *goodwill* é um ativo intangível e para Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) a caracterização do ativo intangível no momento do seu registro inicial é de fundamental importância para fins contábeis. A mensuração subsequente será em função do ativo possuir uma vida útil definida (conhecida) ou uma vida útil não definida (limitada, porém impossível de determiná-la com confiabilidade). Os mesmos autores descrevem o ativo deverá ser amortizado ao longo de sua vida útil a menos que esta seja determinada como infinita. Descrevem ainda, que apesar dos ativos intangíveis com vida útil limitada serem objeto de amortização, estão sujeitos a avaliação do seu valor de recuperação.

## 2.3 A IMPORTÂNCIA DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

A função central da contabilidade é identificar, mensurar e evidenciar informações para facilitar a tomada de decisões (FILHO, 2000).

Para Iudícibus (1997, apud OLIVEIRA e PONTE, 2004) o cumprimento da missão da contabilidade tornou-se mais difícil de ser alcançado, já que cada usuário deseja um conjunto específico de informações que possam suprir seu modelo decisório.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (1994 apud OLIVEIRA e PONTE, 2004, p. 8) por sua vez, relata o objetivo da contabilidade como sendo:

prover os usuários com informações sobre aspectos de naturezas econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Aquino e Santana (1992) afirmam que evidenciar significa divulgar informações com clareza, de forma que se possa compreender de imediato o que está sendo comunicado.

Segundo o Conselho Reginal de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC-SP) (1997) a evidenciação das demonstrações contábeis pode ser entendida como o instrumento pelo qual a administração de uma empresa atende aos seus usuários com informações indispensáveis para a tomada de decisões.

Neste contexto, Filho (2000, p.41) destaca que:

as formas de evidenciação podem variar, desde que se preserve a missão de comunicar informações de maneira clara e ordenada e responsável. Dentre os instrumentos mais utilizados na divulgação, destacam-se os demonstrativos contábeis propriamente ditos, as notas explicativas, quadros suplementares, o parecer dos auditores independentes e os relatórios da administração.

Da mesma forma, Iudícibus (1997) e Hendriksen e Van Breda (1991 apud OLIVEIRA & PONTE, 2004) apresentam os seguintes métodos de evidenciação: forma e apresentação das demonstrações contábeis; informações entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrações suplementares; parecer de auditoria e relatório da diretoria.

Independentemente da forma que se utilize, o importante é que sejam evidenciadas as informações de maneira clara, com linguagem de fácil compreensão para que possam ser entendidas pelos mais diversos usuários, do administrador ao futuro acionista.

Conforme afirmam Ponte e Oliveira (2004, p. 9) “as empresas podem adotar diferentes formas de evidenciação, mas devem fornecer informações em quantidade e qualidade que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis”.

Para Filho (2000) o grau de evidenciação vem evoluindo no Brasil, principalmente em função de contribuições da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que tem realizado esforços para padronizar e melhorar as informações das demonstrações contábeis. Entretanto, Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam que as empresas tendem a relutar para divulgar todas as informações, entre os motivos para que este fato ocorra citam proteção às informações de natureza estratégica, temores a questionamentos jurídicos ou até mesmo de custos de elaboração e divulgação das informações contábeis e financeiras. Entretanto, as empresas não devem se preocupar com a divulgação de informações consideradas estratégicas, pois estas refletem a realidade da empresa em determinado momento, são estáticas e não precisam ser detalhadas. A contabilidade pode evidenciar dados sem explicar a estratégia e procedimentos utilizados para atingi-los. (Santos, 2007).

Conforme Martins (1972 apud FILHO, 2000) haverá uma maior aproximação da contabilidade com os seus usuários quando for identificado o tipo de evidenciação contábil que eles efetivamente desejam.

Oliveira e Ponte (2004) apontam que a Lei das Sociedades por Ações definem um conjunto mínimo de informações que devem ser disponibilizadas pelas organizações de capital aberto. Nesse sentido, a contabilidade Financeira é responsável por fornecer as demonstrações contábeis tradicionais e informações suplementares através do relatório da administração e das notas explicativas. (ROTTINI, 2007)

O relatório da administração está previsto no art. 133 inciso I da Lei nº 6.404/76, conforme texto na íntegra:

Art. 133. Os administradores devem comunicar, até 1 (um) mês antes da data marcada para a realização da assembléia-geral ordinária, por anúncios publicados na forma prevista no artigo 124, que se acham à disposição dos acionistas:  
I - o relatório da administração sobre os negócios sociais e os principais fatos administrativos do exercício findo.

Iudícibus e Marion (1999, p. 75) comentam que, “após a identificação da empresa, na publicação das demonstrações financeiras, destaca-se, em primeiro plano, o relatório da administração, em que a diretoria dará ênfase às informações normalmente de caráter não financeiro (não monetário).”

A publicação do relatório da administração além de obrigatório para as companhias abertas, é essencial para complementar as demonstrações contábeis.(SANTOS, 2007). Gourlat (2003, p. 59) esclarece que “estariam as empresas pautando sua divulgação não somente pela legalidade, mas também por princípios éticos de transparência e equidade no atendimento às demandas dos diferentes usuários da informação.”

O relatório da administração objetiva evidenciar informações adicionais e complementares às demonstrações financeiras de uma empresa, por isso poderiam evidenciar os ativos intangíveis, dada a falta de legislação pertinente ao assunto (anteriormente à Lei 11.638/07). No Brasil, de acordo com a Lei nº 6.404/76, o relatório da administração deve ser publicado juntamente com as demonstrações contendo as seguintes informações:

- a) aquisição de debêntures de sua própria emissão (art. 55, § 2º);
- b) política de reinvestimento de lucros e distribuição de dividendos constantes de acordo de acionistas (art. 118, § 5º);
- c) negócios sociais e principais fatos administrativos ocorridos no exercício (art. 133, inciso I);
- d) relação dos investimentos em sociedades coligadas e/ou controladas evidenciando as modificações ocorridas durante o exercício (art. 243).

A CVM entende ser necessário complementar as informações mínimas determinadas pela Lei nº 6.404/76. A título de recomendação e exemplo, no Parecer de Orientação nº 15/87, apresenta uma relação dos itens que devem ser também evidenciados no relatório da administração.

### 3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa a fim de desenvolver os objetivos específicos: (I) investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos; (II) verificar a percepção dos alunos quanto aos ativos intangíveis; (III) examinar a forma de contabilização dos ativos intangíveis na visão dos acadêmicos entrevistados; e (IV) identificar a importância dada pelos alunos aos ativos intangíveis.

#### 3.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Neste item, o perfil dos respondentes é traçado a partir de 6 (seis) questões que estavam contidas no questionário, elaborado pela autora, objeto desta pesquisa: (I) qual a fase que o acadêmico está cursando atualmente; (II) o aluno fez o curso inteiro na UFSC; (III) se a resposta da questão anterior for negativa, em que instituição estudava; (IV) o acadêmico está cursando ou já cursou outro(s) curso(s) de graduação; (V) caso a resposta da questão anterior seja afirmativa: qual(is) o(s) curso(s); e (VI) está desenvolvendo ou já desenvolveu alguma atividade na área contábil.

Quanto a **Q1 – Qual a fase que você está cursando atualmente?** O objetivo da questão é identificar a fase que o respondente está cursando atualmente no curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, conforme Tabela 1, verifica-se a predominância de alunos que estão cursando a 5º fase do período noturno (14,75%), seguida da 8º fase do mesmo período.

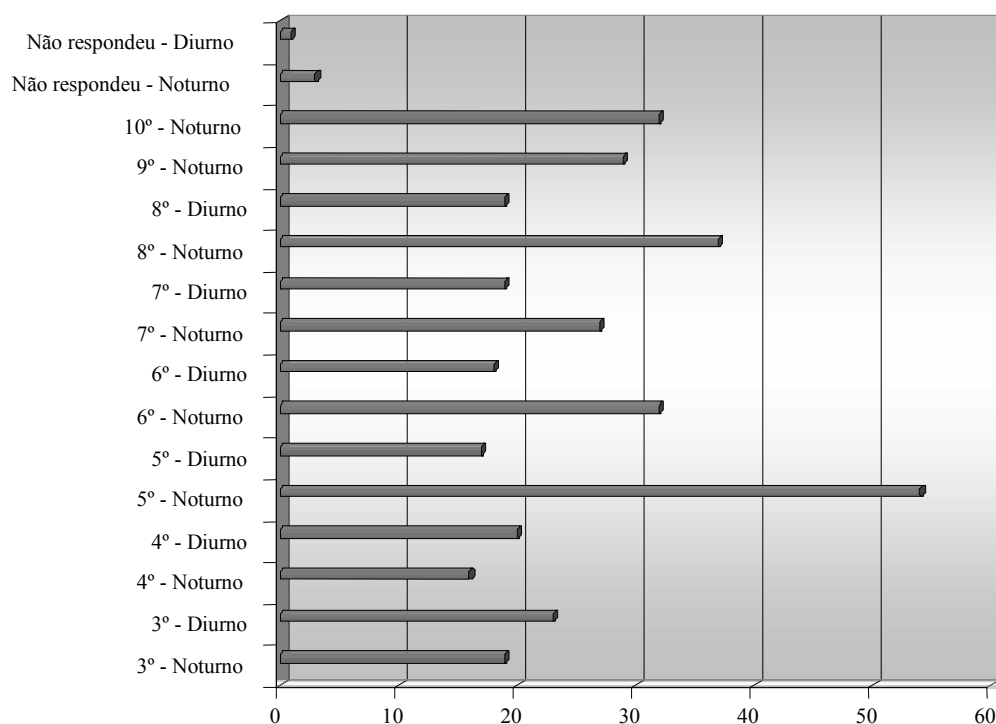
<b>Fases</b>	<b>N. de Respondentes</b>	<b>Percentual (%)</b>
3ª Fase matutino	23	6,28%
4ª Fase matutino	20	5,46%
5ª Fase matutino	17	4,64 %
6ª Fase matutino	18	4,92%
7ª Fase matutino	19	5,19%
8ª Fase matutino	19	5,19%
Não informou a fase	01	0,28%
3ª Fase noturno	19	5,19%
4ª Fase noturno	16	4,37%
5ª Fase noturno	54	14,75%
6ª Fase noturno	32	8,74%
7ª Fase noturno	27	7,37%
8ª Fase noturno	37	10,10%
9ª Fase noturno	29	7,92%
10ª Fase noturno	32	8,74%
Não informou a fase	03	0,86%
<b>Total</b>	<b>366</b>	<b>100,00 %</b>

**Tabela 1 – Classificação dos respondentes por fase**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise das informações disponibilizadas na tabela 1, observa-se que na 3ª e 4ª fase do período matutino há uma concentração maior de respondentes (6,28%) e (5,46%), respectivamente; enquanto no período noturno esta concentração encontra-se na 5ª fase (14,75%) e na 8ª fase (10,10%). Para melhor apresentar estas informações, segue o Gráfico 1.



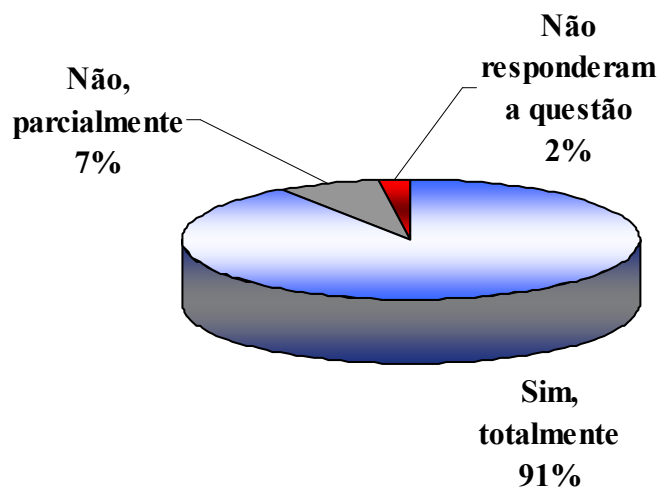


**Gráfico 1 – Classificação por fases dos alunos pesquisados.**

Fonte: Dados da pesquisa.

No gráfico 1 identifica-se uma homogeneidade na quantidade de respondentes nas fases finais do curso de Ciências Contábeis em ambos os períodos; entretanto nas fases finais percebe-se uma concentração de respondentes no período noturno da instituição.

Quando perguntados sobre a **Q2 - Você fez o curso inteiro na UFSC?** Tem-se como objetivo verificar a quantidade de alunos que realizaram o curso inteiro na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e a quantidade de alunos que cursaram parte de sua graduação em outras instituições de ensino superior. O gráfico 2 reflete o percentual de alunos que realizaram o curso integralmente ou parcialmente na instituição.



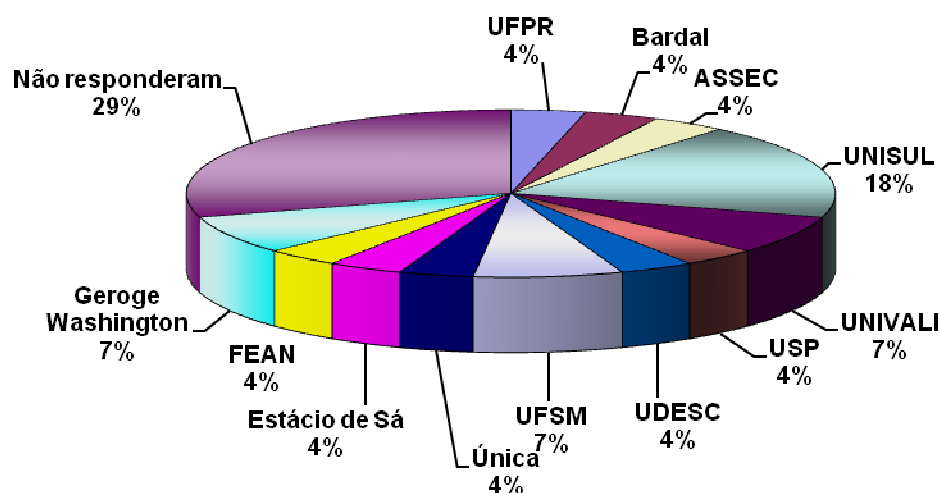
**Gráfico 2 – Percentual de alunos que realizaram integralmente ou parcialmente o curso de graduação na UFSC.**

Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 2 destaca o percentual de alunos que realizaram a graduação na UFSC, integral ou parcialmente. Percebe-se a predominância dos alunos que cursam a graduação integralmente na instituição (91%), seguida de apenas (7%) que iniciaram em outra instituição de ensino superior e (2%) que não responderam a este questionamento.

Quando a resposta a esta questão foi negativa (7%), conforme gráfico 2, buscou-se identificar de quais instituições de ensino superior são oriundos os 27 (vinte e sete) alunos que não cursaram sua graduação integralmente na UFSC conforme, o gráfico 3.

Na **Q3 - Se a resposta da questão anterior foi negativa, em que instituição você estudava?** Tem como objetivo verificar as instituições de ensino superior de onde vieram os vinte e sete alunos (7%) apresentados no gráfico 3.

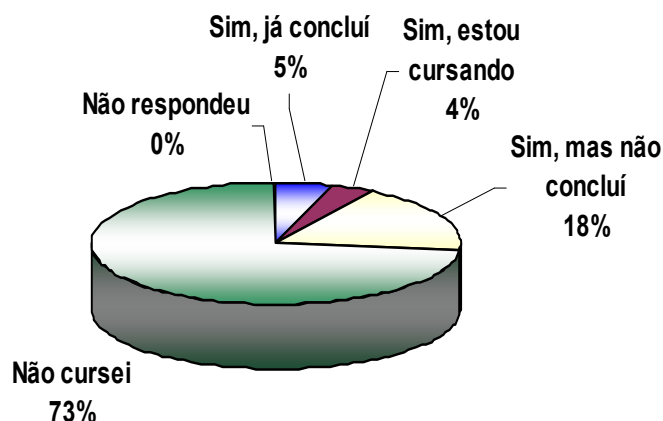


**Gráfico 3 – Percentual de instituições de ensino superior que deram origem a alunos de graduação da UFSC.**

Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 3 demonstra que (29%) dos respondentes não informaram a instituição de que são provenientes, sendo que durante a pesquisa constatou-se que (82%) dos alunos optaram pelo período noturno. Observa-se que (18%) dos acadêmicos são provenientes da Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL), seguido pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e por uma instituição estrangeira a George Washington (EUA), que respondem por (7%) cada uma; os demais alunos oriundos de outras instituições de ensino representam (4%) dos entrevistados.

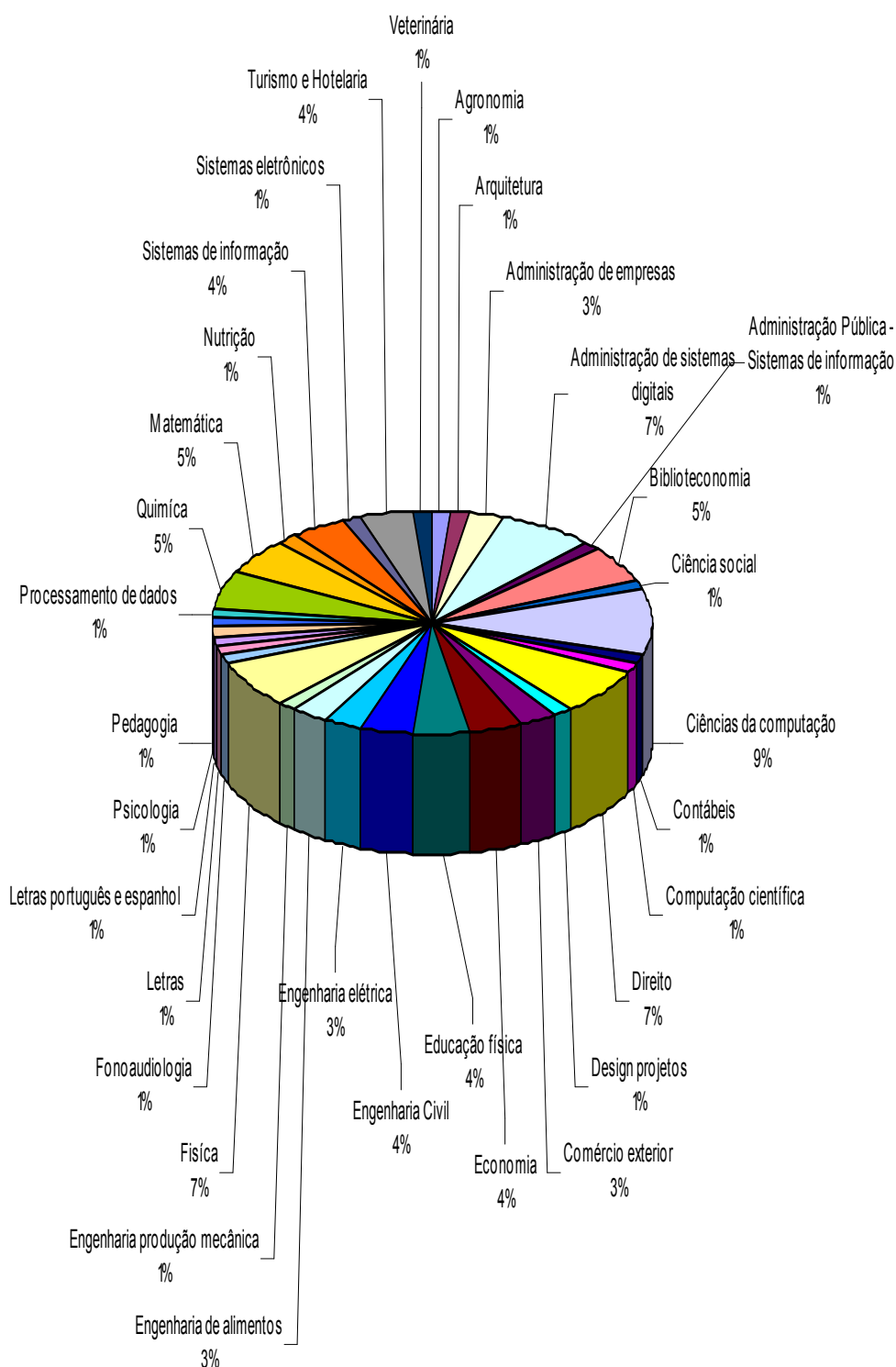
Sobre a **Q4 - Está cursando ou já cursou outro(s) curso(s) de graduação?** Buscou-se verificar se os entrevistados cursaram ou estão cursando outra graduação evidenciando seus conhecimentos e o poder de atração da contabilidade sobre estudantes de outras áreas que procuram complementar seus conhecimentos através dos ensinamentos do curso, conforme Gráfico .



**Gráfico 4 – Percentual de alunos que cursou ou está cursando outra graduação.**  
Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar no gráfico 4, que da amostra pesquisada, (73%) dos alunos não cursaram outras graduações; (27%) informaram estarem cursando ou terem cursado outra graduação, representando o total de 98 (noventa e oito) respondentes que estão distribuídos da seguinte forma: (18%) já cursaram outras graduações, mas não concluíram; (4%) estão com o curso em andamento e (5%) já concluíram outro curso.

Para melhor caracterizar os alunos pesquisados tem-se a **Q5 - Caso a resposta da questão anterior seja afirmativa: qual(is) o(s) curso(s)?** Tem como objetivo identificar qual(is) o(s) curso(s) que realizaram anteriormente, distribuindo em três categorias estes estudantes: (I) os que cursaram outras graduações, mas não concluíram; (II) os que estão com outra graduação em andamento; e (III) alunos que concluíram outra graduação. A resposta da Q5 será oferecida pelas três categorias formuladas – no gráfico 5 resposta para (I), no gráfico 6 resposta para (II) e, no gráfico 7 resposta para (III).



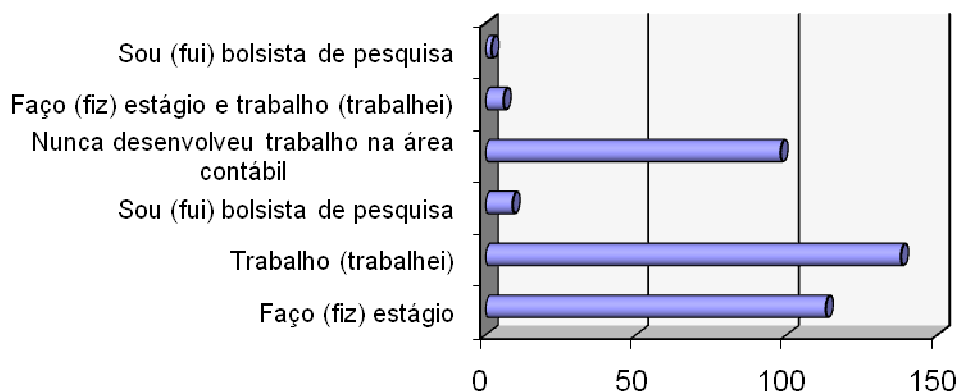
**Gráfico 5 – Alunos que cursaram outras graduações, mas, não a concluíram.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os entrevistados da primeira categoria - *os que cursaram outras graduações, mas, não concluíram* - correspondem a (18%) dos alunos pesquisados, que cursaram outros cursos, mas não terminaram e optaram por estudar contabilidade. No gráfico 5 pode-se verificar a

origem destes alunos. Os entrevistados iniciaram vários cursos, dentre eles citam-se: Agronomia, Arquitetura, Administração de empresas, Administração de sistemas digitais, Administração Pública - Sistemas de informação, Biblioteconomia, Ciência social, Ciências da computação, Contábeis, Computação científica, Direito, Design de projetos, Comércio exterior, Economia, Educação física, Engenharia Civil, Engenharia elétrica, Engenharia de alimentos, Engenharia de produção mecânica, Física, Fonoaudiologia, Letras, Letras Português e Espanhol, Psicologia, Pedagogia, Processamento de dados, Química, Matemática, Nutrição, Sistemas de informação, Sistemas Eletrônicos, Turismo e Hotelaria e Veterinária. Destes, destaca-se o curso de Ciências da Computação com o percentual de migração dos respondentes para o curso de ciências contábeis de (9%) e Administração de sistemas digitais, Direito e Física que representam (7%), demonstrando a diversidade de áreas do conhecimento das quais os alunos são provenientes.

Quanto aos entrevistados da segunda categoria - ***Os que estão com outra graduação em andamento*** – representam (4%) dos entrevistados, ou seja, 14 (quatorze) alunos, conforme 6.



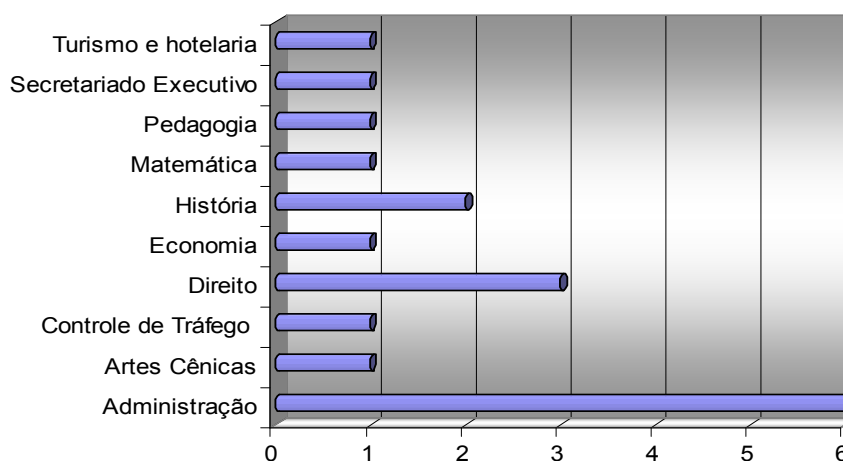
**Gráfico 6– Percentual de alunos de ciências contábeis que estão com outros cursos de graduação em andamento.**

Fonte: Dados da pesquisa.

O gráfico 6 representa os alunos que estão com outra graduação em andamento, correspondendo a (4%) dos alunos pesquisados nesta categoria. Observa-se que a maioria está cursando, em paralelo ao curso de ciências contábeis, o curso de administração de empresas,

seguido por administração de serviços públicos e direito. Ressalta-se que os cursos que apresentam maior representatividade pertencem todos à área das ciências sociais aplicadas.

Na terceira categoria - *alunos que concluíram outra graduação* – Os alunos que concluíram outra graduação representam (5%) dos entrevistados.

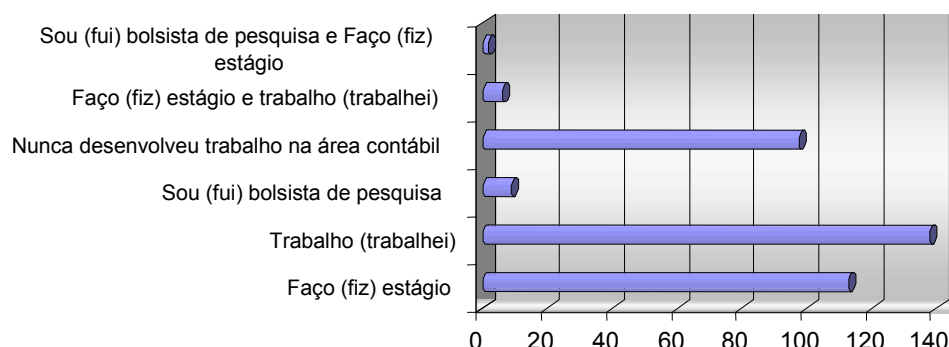


**Gráfico 7 – Percentual de alunos que concluiu outra graduação**

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresenta-se no gráfico 7, os 18 (dezoito) estudantes que concluíram outro curso de graduação. Praticamente um terço dos pesquisados possui formação em Administração de empresas, seguido por direito que representa (17%) e História (12%).

Quando perguntados sobre a **Q6 - Está desenvolvendo ou já desenvolveu alguma atividade na área contábil?** Tem como objetivo analisar se os alunos do curso de Ciências Contábeis desenvolvem ou já desenvolveram alguma atividade na área contábil. As respostas produzidas pelos alunos em relação a **Q6**, serão disponibilizadas da seguinte forma: primeiramente será exibida uma figura com as respostas de todos os alunos expressando em quantidade de respondentes, Gráfico 7; logo após, será apresentada essa informação em percentual por segmento, Tabela 2, assim será possível observar a atuação dos alunos do período matutino e noturno.



**Gráfico 8 – Quantidade de alunos que já desenvolveram ou desenvolvem atividade na área contábil.**  
Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme o gráfico 8 verifica-se que praticamente um terço dos alunos pesquisados (73%) atuam ou já atuaram em atividade relacionada com o curso de Ciências Contábeis e apenas (27%) não desenvolveram nenhuma atividade. Das atividades desenvolvidas pelos pesquisados apresenta-se: trabalho efetivo na área com (38%), estágio (31%), Bolsista (2%), os que fizeram algum trabalho e estágio corresponde a (1%) e os que fizeram estágios e são bolsistas (1%). Analisando a **Error! Reference source not found.** pode-se identificar algumas informações não demonstradas no gráfico 8.

Atividades	Percentual (%)	Quantidade de Alunos pesquisados		% do período estudado		% ao total dos alunos pesquisados	
		Matutino	Noturno	Matutino	Noturno	Matutino	Noturno
Faço (fiz) estágio	31	53	60	43	25	15	16
Trabalho (trabalhei)	38	35	104	28	43	10	28
Sou (fui) bolsista de pesquisa	2	6	3	5	1	2	1
Nunca desenvolveu trabalho na área contábil	27	30	68	24	28	8	19
Faço (fiz) estágio e trabalho (trabalhei)	1	1	4	1	2	0	1
Sou (fui) bolsista de pesquisa e Faço (fiz) estágio	1	1	1	1	0	0	0
Base (amostra)	100,00	126	240	100,00	100,00	34,60	65,40

**Tabela 2 - Quantidade de alunos que já desenvolveram ou desenvolvem atividade na área contábil.**  
Fonte: Dados da pesquisa.



A **Error! Reference source not found.** apresenta o percentual de atividades desenvolvidas na área contábil em relação ao total dos respondentes que estudam em cada período (noturno e matutino). Ou seja, o total de alunos pesquisados no turno matutino é 126 (cento e vinte seis), destes (43%) já tiveram contato com a atividade estágio, (28%) já trabalharam, (5%) já foi bolsista, (24%) nunca desenvolveu trabalho na área contábil, (1%) trabalha e faz estágio e (1%) está envolvido em atividades de pesquisas. Já o total de alunos pesquisados no período noturno é 240 (duzentos e quarenta) e (25%) tiveram contato com a atividade estágio, (43%) já trabalharam, (1%) já foi bolsista, (28%) nunca desenvolveu trabalho na área contábil, (2%) fazem ou já fizeram estágio e nenhum deles está envolvido com atividades de pesquisas.

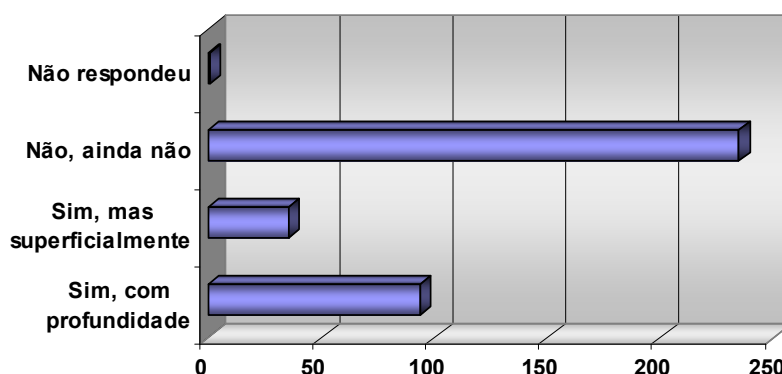
Pode-se constatar que o percentual de alunos envolvido em atividade de estágio no período matutino (43%) é o mesmo dos alunos que trabalham e estudam a noite (43%). A relação é a mesma quando se observa o número de estagiários no período noturno (25%) que é bem próxima dos alunos que trabalham no período matutino (28%). A tabela evidencia que os alunos da manhã estão mais preocupados com pesquisa (6%) do que os alunos da noite (1%). Outra informação relevante disposta na **Error! Reference source not found.** é a representatividade total dos alunos pesquisados 366 (trezentos e sessenta e seis) em relação ao período estudado. Os alunos matriculados no curso noturno representam (65,40%), já os alunos do período matutino (34,06%).

Ao observar-se em relação ao total pode-se constatar que os alunos da noite estão mais envolvidos com trabalhos (28%) do que os alunos da manhã (10%). Porém a comparação com total aponta o inverso em relação a estágio representando (16%) para os alunos que estudam a noite e (15%) para os alunos que estudam no período matutino.

### 3.2 ENTENDIMENTOS DOS ALUNOS SOBRE O CONCEITO DE ATIVOS

Nesta subseção, busca-se atender o primeiro objetivo específico desta pesquisa: Investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos. No instrumento de pesquisa utilizado, as questões que buscam responder a este primeiro objetivo específico são: (I) Você já teve a oportunidade de discutir e refletir sobre o conceito do termo “ativos” com algum professor em sala de aula?; (II) A definição "bens e direitos possuídos por uma entidade" reflete o significado do termo "ativos"?; e (III) Se você fosse formular uma definição do conceito contábil de ativos, quais os três termos essenciais você, obrigatoriamente, incluiria?.

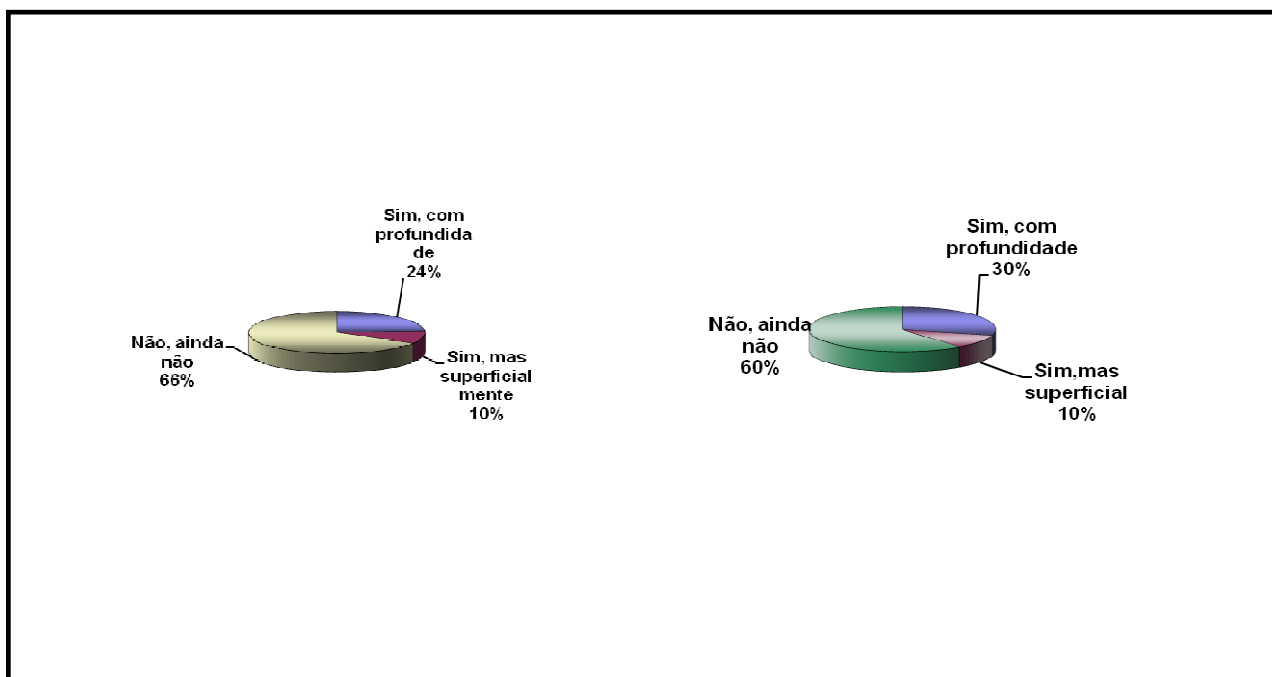
A Q7 - **Você já teve a oportunidade de discutir e refletir sobre o conceito do termo “ativos” com algum professor em sala de aula?** Visa verificar se os professores proporcionaram ao o aluno a oportunidade de discutir sobre o tema em sala de aula. Segue o Gráfico que demonstra o resultado total da amostra. O gráfico 10 apresenta informações por segmentos: Matutino e Noturno.



**Gráfico 9 – Abordagem do conceito de ativos em sala de aula**

Fonte: Dados da pesquisa.

Observando o gráfico 9 constata-se que (64%) dos alunos entrevistados ainda não tiveram a oportunidade de discutir o assunto em sala de aula. Uma informação bastante curiosa e preocupante, pois de acordo com as ementas dispostas em anexo (p.92), pode-se observar que este tema é abordado, centralmente, nas disciplinas CCN 5112 (CCN 5115) – Contabilidade I, CCN 5113 (CCN 5116) – Contabilidade II, CCN 5117 – Contabilidade III , CCN 5103 - Introdução à contabilidade e CCN 5143 - Teoria da Contabilidade. O gráfico 10 permite a visualização das informações dispostas no gráfico 9 por segmento (noturno e matutino).

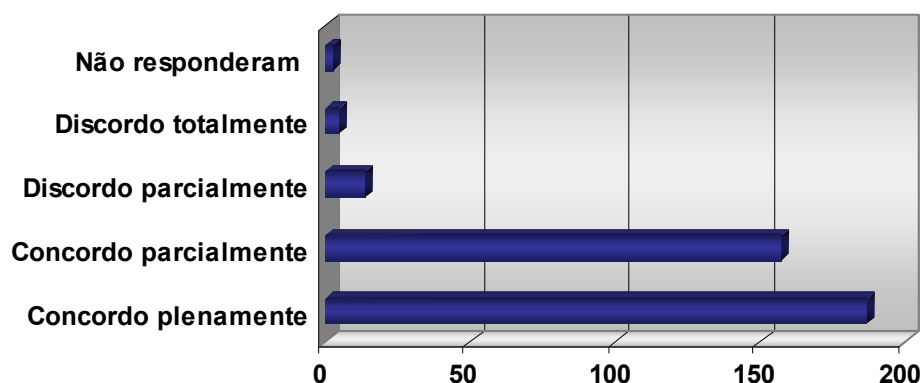


**Gráfico 10 – Abordagem do conceito de ativos em sala de aula por segmento**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na visualização permitida pelo gráfico 10 percebe-se que a opinião dos alunos do período noturno e matutino são equivalentes: (24%) dos entrevistados que estudam a noite e (29%) dos que estudam no período da manhã já tiveram oportunidade de discutir e refletir com profundidade sobre o conceito do termo “ativos” com algum professor em sala de aula. Porém, apenas (10%) dos alunos em ambos os períodos discutiram ou refletiram de forma superficial e (66%) dos alunos do período noturno e (61%) do matutino alegam que o conceito não foi abordado em sala de aula.

Sobre a **Q8 - A definição "bens e direitos possuídos por uma entidade" reflete o significado do termo "ativos"** Alguns autores abordam que o ativo é composto por bens e direitos. Porém conforme o exposto no capítulo 2, na conceituação de Ativo é de fundamental importância a percepção da capacidade de gerar "benefícios econômicos futuros" para a empresa. Sendo assim, não podemos limitar a compreensão do conceito de ativos, a expressões simplórias como "aplicações de recursos" e "bens e direitos de uma entidade". A questão 8 objetiva observar percepção dos alunos em relação à conceituação dos Ativos. Para isso foi perguntado se eles concordavam com definição apresentada, conforme gráfico 11.



**Gráfico 11 - Percepção dos entrevistados quanto à definição de Ativo**

Fonte: Dados da pesquisa.

No gráfico 11 constatamos que (51%) dos entrevistados concordam plenamente que o conceito de ativo é bens e direitos, (43%) concordam parcialmente, (4%) discorda parcialmente e (1%) discorda totalmente. Diante dos números apresentados constata-se que apenas (47%) dos entrevistados, ou seja, 171 (cento e setenta e um) alunos conhecem o conceito de ativos e corroboram com os autores que eles devem gerar "benefícios econômicos futuros" para a organização.

Quanto a **Q9 - Se você fosse formular uma definição do conceito contábil de ativos, quais os três termos essenciais você, obrigatoriamente, incluiria?** Nesta questão busca-se verificar quais os termos essenciais que os entrevistados consideram importantes ao conceito contábil de ativos, onde os bens incorporados por doação são ativos, da mesma forma que os adquiridos ou construídos, desde que confirmem à entidade expectativas de benefícios futuros para a organização (Iudícibus, 2000). Evidenciando a importância fundamental da noção de "benefícios econômicos futuros" para uma correta definição e compreensão do conceito de ativos, caracterizando a inadequação de expressões simplórias como "aplicações de recursos" e "bens e direitos de uma entidade" para uma satisfatória percepção da natureza básica do referido conceito.

Assim, comparam-se as semelhanças entre a definição apresentada por Iudícibus e as repostas dos alunos entrevistados apresentadas na Tabela 3.

<b>Alternativas selecionadas</b>	<b>Nº. De respondentes</b>	<b>Percentual (%)</b>
Bens, Direitos e Bens tangíveis e intangíveis	112	36,72
Aplicação de recursos, Bens e Direitos	49	16,07
Bens, Direitos e Propriedade	37	12,13
Bens, Direitos e Benefícios Futuros	33	10,82
Aplicação de recursos, direitos e bens tangíveis e intangíveis	15	4,92
Bens tangíveis e intangíveis	12	3,93
Direitos, Bens tangíveis e intangíveis e Benefícios Futuros	12	3,93
Bens e Direitos	7	2,30
Bens, Direitos, Bens Tangíveis e Intangíveis, Benefícios Futuros, Propriedade	7	2,30
Bens, Bens Tangíveis e intangíveis e Propriedade	7	2,30
Bens, Direitos, Bens Tangíveis e Intangíveis e Propriedade	7	2,30
Benefícios futuros, Benefícios Futuros e Propriedade	7	2,30
<b>Totais</b>	<b>305</b>	<b>100,00</b>

**Tabela 3: Alternativas selecionadas pelos entrevistados quanto aos termos essencialmente obrigatórios ao conceito de ativos.**

Fonte: Dados da pesquisa.

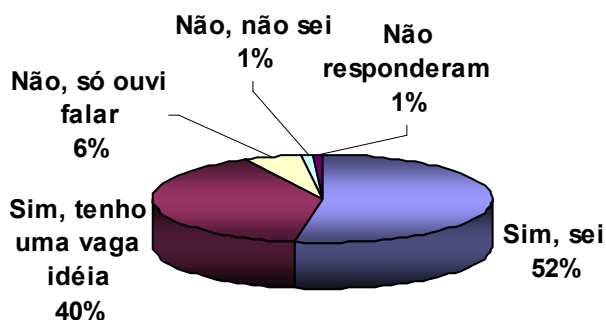
Na Tabela 3, verifica-se que (36,72 %) dos alunos alegam ser prioritário ao conceito bens, direitos e bens tangíveis e intangíveis, seguidos de (16,07%) que consideram importante aplicação de recursos, bens e direitos e os que realmente corroboram com a definição apresentada por Iudicibus representam apenas (10,82%) dos alunos que apresentam os bens, direitos e benefícios futuros gerados à entidade. É relevante mencionar que apenas 33 (trinta e três) alunos responderam corretamente dos 366 (trezentos e sessenta e seis) que compunham a amostra.

Cabe ressaltar que as informações proporcionadas na Tabela 3, refletem a resposta dos alunos as alternativas que apresentaram acima de sete repetições, esse fato ocorre em virtude da diversidade de respostas ocorridas nesta questão.

### 3.3 PERCEPÇÃO DOS ALUNOS QUANTO AOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Este item busca atender ao segundo objetivo específico desta pesquisa: (II) Verificar a percepção dos alunos quanto aos ativos intangíveis. No questionário aplicado, as questões que buscam responder a este segundo objetivo específico são: (I) Você sabe o que são “ativos intangíveis”?; (II) Você aprendeu o conceito de ativos intangíveis em alguma disciplina obrigatória do currículo do curso?; (III) Se a resposta da questão anterior for negativa, então onde você ouviu falar deste conceito? (IV) Se a resposta da questão anterior for “outros”, cite; (V) descreva, sucintamente, o que significa o termo “intangível”; e (VI) Dentre as alternativas abaixo, marque aquelas que você acredita serem exemplos de Ativos Intangíveis (AI).

Na **Q10 - Você sabe o que são “ativos intangíveis”?** Objetiva-se verificar se os alunos pesquisados sabem o que são os Ativos Intangíveis (AIs) e qual o seu grau de entendimento perante o tema, conforme gráfico 12.



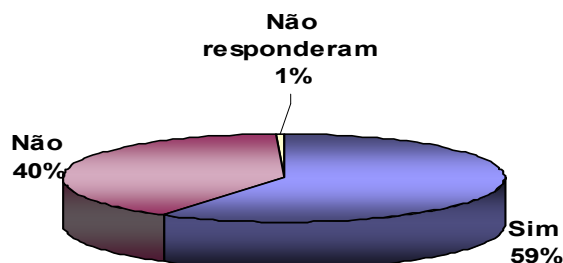
**Gráfico 12 – Percentual de alunos que sabem o que são “ativos intangíveis”.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Das informações contidas no gráfico 12, infere-se que praticamente (92%) dos alunos entrevistados conhecem o que são os AIs, onde (52%) alegam que realmente o conhecem e (40%) têm uma vaga idéia do conceito de Ativo Intangível. Assim, apenas (8%) desconhece o assunto mencionado.

Quando questionados sobre a **Q11 - Você aprendeu o conceito de ativos intangíveis em alguma disciplina obrigatória do currículo do curso?** Tem-se o interesse de investigar

como este tema está sendo abordado nas disciplinas obrigatórias do curso, conforme gráfico 13.



**Gráfico 13 – Percentual de alunos que aprendeu o conceito de AI em alguma disciplina obrigatória do curso.**

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no gráfico 13, foi constatado que (59%) dos alunos pesquisados aprenderam o conceito de ativo intangível. Entretanto, (40%) dos pesquisados não estudaram este conceito em matérias obrigatórias do currículo, este percentual é bastante relevante considerando a importância dada ao tema.

Na **Q12 - Se a resposta da questão anterior for negativa, então onde você ouviu falar deste conceito?** Objetiva identificar os meios que estes 147 (Cento e quarenta e sete) alunos utilizaram para aprender o conceito de ativos intangíveis, conforme Tabela 4.

<b>Alternativas</b>	<b>Nº. de Respondentes</b>	<b>Percentual (%)</b>
Eventos (palestras, congressos)	19	12,80
Livros	17	11,87
Internet	04	02,76
Colegas	23	15,96
Disciplina optativa	32	21,86
Outros	22	15,66
Eventos e livros	01	00,68
Eventos e internet	01	00,68
Eventos e colegas	03	00,68
Livros e internet	03	02,05
Livros e colegas	02	01,37
Livros e disciplina optativa	02	01,37
Livros e outros	01	00,68
Internet e colegas	02	01,37
Internet e disciplina optativa	01	00,68
Colegas e outros	01	00,68
Eventos, livros e internet	02	01,37
Eventos, livros, internet e colegas	01	00,68
Eventos, livros, internet e disciplina optativa	01	00,68
Eventos, livros, internet, colegas e disciplina optativa	01	00,68
Eventos, livros, internet, colegas, disciplina optativa e outros	01	0,68
Eventos, livros e disciplina optativa	01	00,68
Eventos, internet e colegas	03	02,04
Eventos, colegas e disciplina optativa	01	00,68
Livros, Internet e colegas	02	01,36
<b>Total</b>	<b>147</b>	<b>100,00%</b>

**Tabela 4: Meios utilizados para aprender o conceito de ativos intangíveis**

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante dos resultados expostos na Tabela 4, percebe-se que (21,86%) dos alunos pesquisados aprenderam sobre o tema em uma disciplina optativa – Tópicos Especiais de Contabilidade Gerencial – Ativos Intangíveis ministrada no curso, seguido dos colegas (15,96%) e outros (15,66%). Aparecendo ainda com eventos (12,80%) e livros (11,87%). Entretanto, verifica-se que 30 (trinta) alunos fizeram uso de múltiplas alternativas para aprendizagem do tema.



Quanto a **Q13 - Se a resposta da questão anterior for “outros”, cite;** Busca-se verificar quais outros meios foram utilizados pelos alunos, a não ser os citados anteriormente, como (eventos, colegas, livros, internet e disciplina optativa), conforme exposto na Tabela 5.

<b>Comentários dos respondentes</b>	<b>Nº. de respondentes</b>	<b>Percentual (%)</b>
Comentários de professores e livros	1	04,00%
Comentários dos professores	3	12,00%
Comentários vários em diversas disciplinas	1	04,00%
Contabilidade I e II	2	08,00%
Contabilidade III	1	04,00%
Defesa monografia	1	04,00%
Em sala de aula de forma superficial	4	16,00%
Faculdade	1	04,00%
Grupo de estudos	1	04,00%
Na sala de aula	1	04,00%
Professor	2	08,00%
Roda de amigos	1	04,00%
No trabalho	6	24,00%
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100,00%</b>

**Tabela 5: Meios diversos utilizados para aprender o conceito de AI**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise das informações disponibilizadas na Tabela 5, observa-se a predominância de alunos que informaram ter aprendido sobre o conceito no ambiente de trabalho (24%), seguido da abordagem em sala de aula de forma superficial (16%) e comentários de professores (12%).

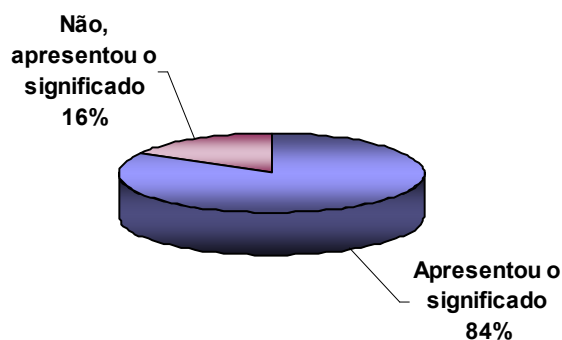
**A Q14 – Descreva, sucintamente, o que significa o termo “intangível”;** Nesta questão pretende-se verificar se os entrevistados têm conhecimento sobre o termo “intangível”. De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.228):

Os intangíveis são um ativo como outro qualquer. São agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividade na sua exploração. Ocorre que, diferente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) definem bens intangíveis como "bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo". Para Marion (1989, p. 299) os bens intangíveis

são os que "não têm substância física e que por serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados".

No gráfico 14, apresenta-se a quantidade de alunos que responderam a esta questão.



**Gráfico 14 – Percentual de alunos que responderam o significado do termo “intangível”.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio das informações obtidas no gráfico percebe-se que (84%) dos alunos conhecem o significado do termo “intangível”, enquanto (16%) não o conhecem. Assim, surge a preocupação de verificar-se se estes 306 (trezentos e seis alunos) que alegaram conhecer o conceito, o conhecem efetivamente por meio da descrição.

Classificação segundo descrição apresentada do conceito de "intangível"	Nº. de Respondentes	Percentual (%)
Apresentam conceito correto	139	45,42
Apresentam conceito, de acordo com a visão anterior "Expectativa de benefícios futuros”.	008	02,61
Apresentam conceito errado	159	51,96
<b>Total</b>	<b>306</b>	<b>100,00</b>

**Tabela 6: Classificação segundo a descrição apresentada pelos alunos quanto ao conceito de “intangível”.**

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme informações obtidas na Tabela 6 verifica-se que (51,96 %) dos alunos desconhecem o conceito correto do termo intangível e (45,42%) conhecem o termo efetivamente. Apenas (2,61%) informam conhecer o termo de acordo com a visão anterior a lei, considerando a “expectativa de benefícios futuros”. A partir destas informações infere-se que apenas 139 (cento e trinta e nove) alunos dos 306 (trezentos e seis)

entrevistados no curso de graduação da UFSC conhecem o conceito correto representando apenas 38% (trinta e oito) dos alunos.

**A Q15 - Dentre as alternativas abaixo, marque aquelas que você acredita serem exemplos de ativos intangíveis;** Objetiva-se identificar quais os exemplos que os alunos associam aos Ativos Intangíveis na prática, tais como: logotipo de uma empresa, espírito empreendedor de um líder, passe de um jogador de futebol, conhecimento dos funcionários, criatividade de uma equipe, relacionamento com clientes, relacionamento com fornecedores e carteira de clientes, conforme Tabela 7.

<b>Alternativas selecionadas</b>	<b>Nº. De respondentes</b>	<b>Percentual (%)</b>
Todas as alternativas	38	14,73
Logotipo de uma empresa e Passe de um jogador de futebol.	30	11,63
Logotipo de uma empresa.	28	10,85
Logotipo de uma empresa, passe de um jogador de futebol, carteira de clientes.	18	06,98
Logotipo de uma empresa e Conhecimento dos funcionários	16	06,20
Logotipo de uma empresa, conhecimento dos funcionários, carteira de clientes.	16	06,20
Nenhuma das alternativas.	13	05,04
Logotipo de uma empresa, conhecimento dos funcionários e criatividade de uma equipe.	09	03,49
Logotipo de uma empresa e Carteira de clientes	08	03,10
Logotipo de uma empresa, passe de um jogador de futebol e conhecimento dos funcionários.	08	03,10
Logotipo de uma empresa, espírito empreendedor dos líderes, conhecimento dos funcionários e criatividade de uma equipe.	07	02,71
Logotipo de uma empresa, espírito empreendedor dos líderes, conhecimento dos funcionários, criatividade de uma equipe, relacionamento com clientes e fornecedores, carteira de clientes.	07	02,71
Logotipo de uma empresa, espírito empreendedor dos líderes e criatividade de uma empresa.	06	02,33
Logotipo de uma empresa, passe de um jogador de futebol, conhecimento dos funcionários e carteira de clientes.	06	02,33
Logotipo de uma empresa, passe de um jogador de futebol e carteira de clientes.	06	02,33
Espírito empreendedor dos líderes, conhecimento dos funcionários, criatividade de uma equipe, relacionamento com clientes e fornecedores.	06	02,33
Conhecimento dos funcionários, criatividade de uma equipe e carteira de clientes.	06	02,33
Logotipo de uma empresa, espírito empreendedor dos líderes, passe de um jogador de futebol, conhecimento dos funcionários e criatividade de uma equipe.	05	01,94
Logotipo de uma empresa, espírito empreendedor dos líderes, conhecimento dos funcionários, criatividade de uma equipe e relacionamento com fornecedores.	05	01,94
Espírito empreendedor dos líderes, conhecimento dos funcionários e criatividade de uma equipe.	05	01,94
Passe de um jogador de futebol, conhecimento dos funcionários, carteira de clientes.	05	01,94
Conhecimento dos funcionários.	05	01,94
Conhecimento dos funcionários, relacionamento com os clientes, relacionamento com os fornecedores e carteira de clientes.	05	01,94
<b>Total</b>	<b>258</b>	<b>100,00</b>

**Tabela 7: Alternativas selecionadas pelos respondentes quanto aos exemplos de ativos intangíveis.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise da Tabela 7, buscando facilitar o entendimento desta questão, optou-se por apresentar as alternativas selecionadas por mais de 5 (cinco) respondentes, pois se apresentasse todas as 366 (trezentos e sessenta e seis) respostas a tabela ficaria muito extensa em virtude da diversidade de respostas proporcionadas pelos entrevistados. Faz-se necessário evidenciar que todos os exemplos práticos citados nesta questão relacionam-se a Ativos Intangíveis, não havendo respostas incorretas na mesma.

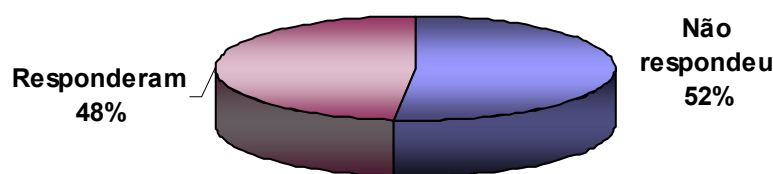
Diante das respostas obtidas, constata-se que cerca de 38 (trinta e oito) alunos acreditam que todas as alternativas citadas correspondem a exemplos práticos de AI, seguidos de 30 (trinta) que citaram o logotipo de uma empresa e o passe de um jogador de futebol. Entretanto, 13 (treze) entrevistados não selecionaram nenhum dos exemplos práticos apresentados. Ressalta-se o exemplo prático mais citado foi o Logotipo de uma empresa, onde (50%) dos respondentes os associaram aos Ativos Intangíveis, fazendo menção à Marca da empresa.

### 3.4 EXAMINAR A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

A análise desse item será dividida em três questões: (I) Com o advento da Deliberação CVM nº 488/05, que aprova pronunciamento IBRACON NPC nº. 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações”, uma nova estrutura de balanço patrimonial passou a ser adotada. Sua aplicação para as companhias abertas tornou-se exigência para os exercícios sociais com início a partir de 1º de janeiro de 2006, de acordo com disposições previstas na Deliberação CVM nº.496/06. Dentre outras novidades, foi criado o grupo; (II) O registro dos gastos com pesquisa e desenvolvimento de um novo produto (quando há incerteza quanto à sua viabilidade e período a ser beneficiado por esses custos), conforme deliberação da CVM nº 488 (de 03-10-2005, que aprovou o Pronunciamento do Ibracon NPC nº 27), em seu artigo 72, é efetuado em contrapartida da conta contábil; e (III) apresenta-se um exemplo prático e solicita-se ao respondente o registro contábil. Pois, busca-se atender ao terceiro objetivo específico: examinar a forma de contabilização dos ativos intangíveis na visão dos alunos entrevistados.

**Na Q16 - Com o advento da Deliberação CVM nº 488/05, que aprova pronunciamento IBRACON NPC nº. 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações”, uma nova estrutura de balanço patrimonial passou a ser adotada. Sua aplicação para as companhias abertas tornou-se exigência para os exercícios sociais com**

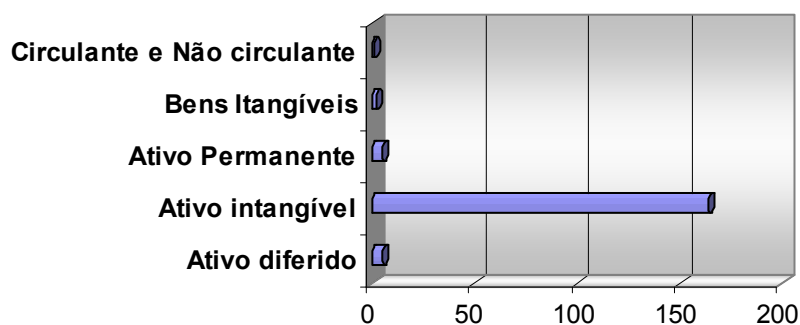
início a partir de 1º de janeiro de 2006, de acordo com disposições previstas na Deliberação CVM nº.496/06. Dentre outras novidades, foi criado o grupo; Esta questão busca examinar o conhecimento dos alunos quanto à nova legislação em vigor para regulamentação do grupo dos Ativos Intangíveis, conforme expostos no gráfico 15.



**Gráfico 15 – Percentual de alunos que responderam à questão**

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante das informações obtidas no gráfico 15, percebe-se que um grande número de alunos desconhece essa regulamentação (52%) e (48%) alega conhecer a legislação. Assim, surge a preocupação em verificar se estes alunos realmente a conhecem, no gráfico 16 responde-se este questionamento.

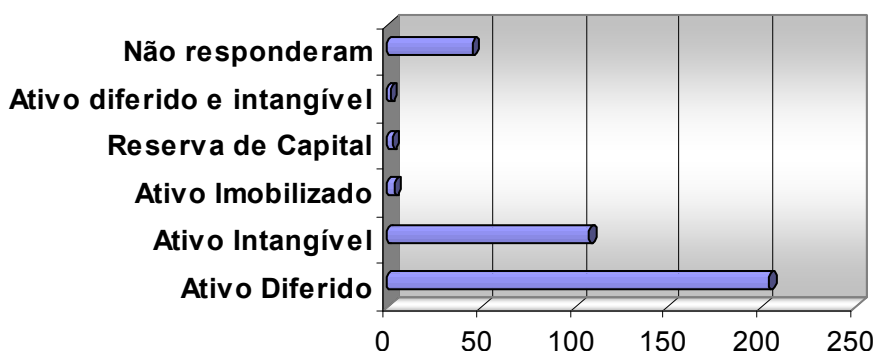


**Gráfico 16 – Examinar a percepção dos respondentes quanto à nova legislação.**

Fonte: Dados da pesquisa.

No gráfico 16, verifica-se que 177 ( cento e setenta e sete) alunos realmente conhecem a legislação, pois a resposta correta a esta questão é a criação do grupo de Ativo Intangível, conforme a nova redação da Lei nº. 6.404/76.

Quando questionados sobre a **Q17 - O registro dos gastos com pesquisa e desenvolvimento de um novo produto (quando há incerteza quanto à sua viabilidade e período a ser beneficiado por esses custos), conforme deliberação da CVM nº 488 (de 03-10-2005, que aprovou o Pronunciamento do Ibracon NPC nº 27), em seu artigo 72, é efetuado em contrapartida da conta contábil;** Tem-se o interesse em quantificar o conhecimento dos respondentes quanto às contas que fazem parte do novo grupo dos Ativos Intangíveis (AI), conforme gráfico 17.



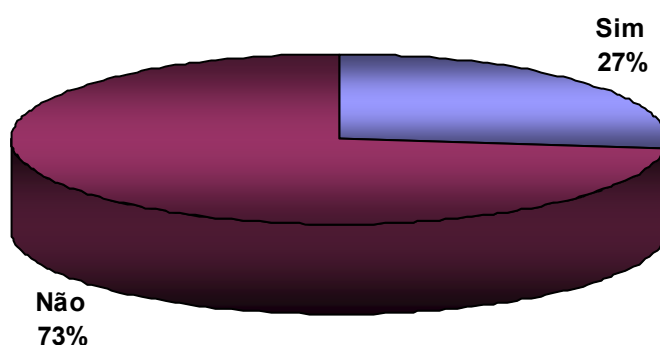
**Gráfico 17 - Percepção dos respondentes quanto ao grupo dos Ativos Intangíveis**

Fonte: Dados da pesquisa.

A resposta correta para esta questão é *Ativo Intangível* segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007). Diante das respostas obtidas, no gráfico 17, constata-se que 213 (duzentos e treze) alunos responderam de forma errada a questão e somente 108 (cento e oito) respondentes acertaram a questão, ou seja, apenas (29,50%) dos alunos pesquisados têm conhecimento da conta pertencente ao AI.

Na Q18 - **Efetue o lançamento contábil referente a esta transação: Em 01/11/2007 a Cia Boi Gordo S.A. adquire um açougue para ampliar seus negócios. Esta transação totalizou R\$ 100.000,00 pagos por meio de cheque do Banco do BBBB. Sabe-se que o imóvel corresponde a um valor contábil de R\$ 70.000,00; a marca do açougue está**

estimada em R\$ 20.000,00. A Cia boi Gordo aceita pagar o ágio de R\$ 10.000,00 por acreditar na rentabilidade futura advinda da ampliação dos negócios. A Cia Boi Gordo estima que a marca e o ágio devam contribuir em termos de fluxo de caixa nos próximos 10 anos; Nesta questão pretende-se verificar o conhecimento dos alunos pesquisados na prática, ou seja, faz-se uma simulação da aplicação prática da contabilização de uma operação com Ativo Intangível. No gráfico 18, apresenta-se o percentual de estudados que responderam à questão.



**Gráfico 18 – Percentual de alunos que responderam à questão prática de AI.**

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio do gráfico 18, percebe-se que apenas (27%) dos entrevistados responderam a questão e (73%) não respondeu. Assim, percebe-se que os alunos demonstram conhecimento sobre o tema apenas no aspecto teórico e não prático. percebe-se, ainda, uma deficiência no curso de ciências contábeis quanto à contabilização dos AIs.

Desta maneira, surge a preocupação quanto aos 98 (noventa e oito) alunos que responderam à questão se a responderam de forma correta. A contabilização correta seria:

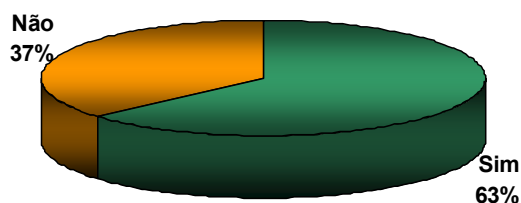


<b>D: Imóvel/Instalações (Ativo Permanente/Ativo Imobilizado/ Bens em operação) ...R\$ 70.000,00</b>
<b>D: Marca (Ativo permanente / Ativo Intangível) .....R\$ 20.000,00</b>
<b>D: Ágio (Ativo permanente / Ativo Intangível) .....R\$ 10.000,00</b>
<b>C: Banco do Brasil S/A c/mov .....R\$ 100.000,00</b>

**Tabela 8 – Contabilização do exemplo prático.**

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 8, apresenta-se a forma correta de contabilização de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) e a nova legislação vigente para os Ativos Intangíveis, no gráfico 19 apresenta-se o percentual de alunos que a responderam corretamente.



**Gráfico 19 – Percentual de alunos que responderam à questão prática corretamente**

Fonte: Dados da pesquisa

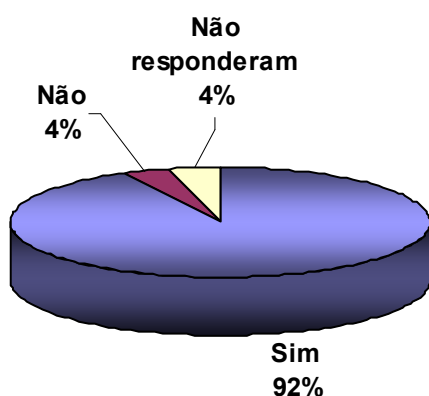
Conforme se verifica no gráfico 19, (63%) dos alunos acertaram a forma de contabilização dos Ativos Intangíveis enquanto (37%) erraram. Ressalta-se que dos 366 (trezentos e sessenta e seis) alunos pesquisados apenas 62 (sessenta e dois) sabem efetuar a contabilização dos Ativos Intangíveis de maneira correta.

### 3.5 IDENTIFICAR A IMPORTÂNCIA DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Este item busca alcançar o quarto objetivo específico: Identificar a importância dada pelos alunos aos Ativos Intangíveis. Cabe ressaltar que o objetivo específico, busca evidenciar a importância ao tema pelos estudantes investigados por meio de duas questões: (I) Você acredita que o conhecimento sobre o tratamento (evidenciação, avaliação e gerenciamento)

dos ativos intangíveis é importante na formação do contador? e (II) Você gostaria de saber mais sobre o tema – Ativos Intangíveis- desejando, inclusive, que o mesmo fosse inserido no currículo obrigatório do curso?

A **Q19 - Você acredita que o conhecimento sobre o tratamento (evidenciação, avaliação e gerenciamento) dos ativos intangíveis é importante na formação do contador?;** Esta questão busca perceber o interesse dos alunos quanto aos Ativos Intangíveis em toda sua plenitude (evidenciação, avaliação, identificação e gerenciamento), com apresentado no gráfico 20.

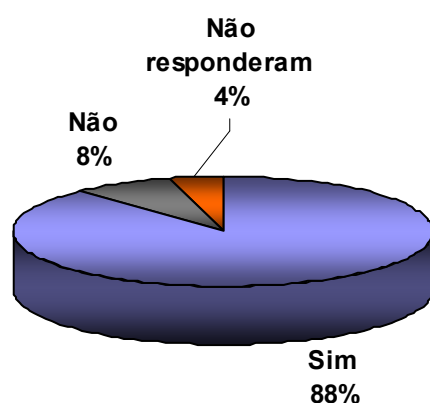


**Gráfico 20 – Percepção dos respondentes quanto ao tratamento dos AIs.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base no gráfico 20, verifica-se que apenas (8%) dos alunos não consideram importante o conhecimento sobre o tratamento dos Ativos Intangíveis, enquanto (92%) dos entrevistados consideram o conhecimento relevante.

Na **Q 20 - Você gostaria de saber mais sobre o tema – Ativos Intangíveis- desejando, inclusive, que o mesmo fosse inserido no currículo obrigatório do curso?;** Tem-se o objetivo mensurar a proporção de alunos que gostaria que o tema fosse discutido em uma disciplina obrigatório na grade curricular do curso, apresentam-se as informações no gráfico 21.



**Gráfico 21 – Percentual de alunos que gostaria que os AIs fossem inseridos no currículo obrigatório do curso.**

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que (88%) dos alunos pesquisados gostariam que os Ativos Intangíveis fizessem parte do currículo obrigatório do curso, enquanto apenas (12%) não acham necessária sua inserção. Ressalta-se que frente às mudanças ocasionadas pela era do conhecimento, as transformações que ocorrem em nosso cotidiano são frutos dos novos objetivos econômicos traçados pelas organizações (NASCIMENTO, 2007). Dessa maneira, os AIs tornam-se um diferencial competitivo e sua inserção no ambiente acadêmico é fundamental para a discussão do tema e a adaptação do mesmo as necessidades do mercado.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS**

Até a década de 80 havia uma grande preocupação em avaliar os ativos tangíveis das empresas, ou seja, os ativos físicos. A mudança para a valorização dos ativos intangíveis ocorre principalmente nas duas últimas décadas, principalmente devido à globalização e ao surgimento de empresas internacionais (ENSSLIN e SANTOS 2007).

Dessa maneira, os ativos intangíveis tornam-se um diferencial competitivo e sua inserção no ambiente acadêmico é fundamental para a discussão do tema e a adaptação do mesmo as necessidades do mercado.

Neste contexto, a presente pesquisa teve por objetivo principal identificar o grau de conhecimento sobre os ativos intangíveis possuem os acadêmicos do curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. A amostra de 366 alunos foi selecionada dentre a população de 545 que corresponde à totalidade dos acadêmicos dos dois turnos: diurno e noturno (excluindo-se os estudantes das primeiras e segundas fases).

A partir do objetivo principal, surgiram quatro perguntas que nortearam esta pesquisa:

(I) Qual o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos?

(II) Qual a percepção dos alunos quanto aos Ativos Intangíveis?

(III) Qual a forma de contabilização dos Ativos Intangíveis na visão dos acadêmicos entrevistados? e

(IV) Qual a importância dada pelos estudantes aos Ativos Intangíveis?

Os resultados obtidos referentes ao primeiro objetivo específico desta pesquisa (investigar o entendimento dos estudantes quanto ao conceito de Ativos) revela que (64%) dos alunos entrevistados ainda não tiveram a oportunidade de discutir o assunto em sala de aula (gráfico 9). Esta informação é bastante curiosa e demonstra um paradoxo com as ementas das disciplinas do currículo (p. 92) onde deveria ser abordado o referido conceito em diversas delas, centralmente em CCN 5112 (CCN 5115) – Contabilidade I, CCN 5113 (CCN 5116) – Contabilidade II, CCN 5117 – Contabilidade III, CCN 5103 - Introdução à contabilidade e CCN 5143 - Teoria da Contabilidade. Quando questionados se concordavam com definições simplórias para ativos como “bens e direitos de uma entidade” e “aplicações de recursos” constatou-se que apenas (47%) dos entrevistados, ou seja, 171 (cento e setenta e um) alunos

conhecem o conceito de ativos e corroboram com os autores que eles devem gerar "benefícios econômicos futuros" para a organização. Isso demonstra que uma das principais deficiências dos pesquisados reside na noção de "benefícios econômicos futuros" para uma correta definição e compreensão do conceito de ativos.

Já quanto aos resultados do segundo objetivo específico desta pesquisa (verificar a percepção dos alunos quanto aos ativos intangíveis). De acordo com as informações obtidas infere-se que praticamente (92%) dos alunos entrevistados conhecem o que são os AIs, onde (52%) alegam que realmente o conhecem e (40%) têm uma vaga idéia do conceito de Ativo Intangível. Assim, apenas (8%) desconhece o assunto mencionado. Foi constatado, ainda, que (59%) dos alunos pesquisados aprenderam o conceito de ativo intangível. Entretanto, (40%) dos pesquisados não estudaram este conceito em matérias obrigatórias do currículo, este percentual é bastante relevante considerando a importância dada ao tema pelos acadêmicos de ciências contábeis da UFSC. Quando deparados com exemplos de ativos intangíveis constatou-se que somente 38 (trinta e oito) alunos responderam corretamente a questão.

Quanto aos resultados obtidos para o terceiro objetivo específico desta pesquisa (examinar a forma de contabilização dos ativos intangíveis na visão dos alunos entrevistados) constatou-se que um grande número de alunos desconhece as normas que regulamentam a criação do subgrupo Intangível (52%). Constatou-se, ainda, que apenas (29,50%) dos alunos pesquisados têm conhecimento da conta pertencente ao AI. Quando colocados diante de uma questão prática sobre os AI apenas (27%) dos entrevistados responderam à questão demonstrando que os alunos têm conhecimento sobre o tema apenas no aspecto teórico e não prático. Ressalta-se que dos 366 (trezentos e sessenta e seis) alunos pesquisados apenas 62 (sessenta e dois ) sabem efetuar a contabilização dos Ativos Intangíveis de maneira correta. Nota-se, portanto, uma deficiência no curso de ciências contábeis quanto à contabilização dos AIs.

E, finalmente, Para alcançar o quarto objetivo desta pesquisa (qual a importância dada pelos estudantes aos Ativos Intangíveis) constatou-se que (92%) dos entrevistados consideram o conhecimento sobre os Ativos Intangíveis relevante. Outro dado relevante encontrado foi que (88%) dos alunos pesquisados gostariam que os Ativos Intangíveis fizessem parte do currículo obrigatório do curso, enquanto apenas (8%) não acham necessária sua inserção. Estes dados são de extrema importância e devem ser considerados pelos docentes da UFSC para uma revisão do currículo e a inserção da matéria em questão no mesmo, dada sua relevância e a expectativa dos acadêmicos.

É importante ressaltar que o questionário foi elaborado sem levar em consideração a lei 11.638/07, pois a matéria era nova, considerou-se, então, que não havia tempo hábil para que os estudantes tivessem absorvido o conteúdo em sala de aula.

Os resultados obtidos são limitados ao período analisado e estão sujeitos a revisões futuras com novas coletas de dados. Ressalta-se que todas as informações restringem-se às respostas fornecidas pelos acadêmicos com relação aos ativos intangíveis.

Dadas as limitações desta pesquisa, bem como a restrição da amostra à Universidade Federal de Santa Catarina, sugere-se como futuros trabalhos:

- (I) Fazer um comparativo entre duas ou mais instituições sobre o conhecimento do tema;
- (II) Aplicar o questionário em anos posteriores para verificar as mudanças ocorridas no currículo e no grau de conhecimento dos alunos sobre o tema em questão; e
- (III) Aplicar o questionário em outras instituições de ensino, particulares e públicas, da grande Florianópolis para fazer um comparativo.

## 5 REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa. *Capital intelectual*. São Paulo: Atlas, 2000.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei n. 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 1976.

BRASIL. *Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2007.

CARVALHO, Ana.Cristina Marques; SOUZA, Leonardo Pellegrino de. Ativos intangíveis ou capital intelectual: discussões das contradições na literatura e propostas para sua avaliação. *Perspect. cienc. inf.*, Belo Horizonte, v. 4, n. 1, p. 73 - 83, jan./jun.1999.

CFC. Normas Internacionais. Disponível em <[www.cfc.org.br/normas](http://www.cfc.org.br/normas)>. Acesso em 08 de junho de 2008.

CPC; A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/plano.htm>>. Acesso em 12 de junho de 2008.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. *Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos*. São Paulo: Makron Books, 1998.

ENSSLIN, Sandra Rolim. A Avaliação do Capital Intelectual como o subsídio para gerenciar e alavancar o desempenho organizacional. In: CONTECSI, 4, 2007, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007. CD-ROM.

ENSSLIN, Sandra Rolim. ; SANTOS, M. C. . *Goodwill: Uma Análise a partir dos Artigos Publicados nos Principais Congressos Nacionais de Contabilidade no Período de 2000 à 2006*. In: I Congresso UFSC de Iniciação Científica e Contabilidade, 2007, Florianópolis. I Congresso UFSC de Iniciação Científica e Contabilidade, 2007.

FERREIRA, J. Ricardo. *Comentários à Lei nº 11.638/07*. Disponível em <<http://www.editoraferreira.com.br/publique/cgi>>. Acesso em 24 de maio de 2008. Publicado em 03/01/08.

FILHO, José Maria Dias. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.13, n. 24, p. 38 - 49, julho/dezembro 2000.

FREIRE, Jurandy de Andrade. *Capital intelectual – um estudo comparativo entre as diversas metodologias de mensuração encontradas na literatura*. Portal Classe Contábil. Setembro. 2005. Disponível em: < <http://www.classecontabil.com.br>>. Acesso em 22 jan. 2007.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GÓIS, C. G. *Capital intelectual: o intangível do século XXI*. IN: Congresso brasileiro de custos. Recife/PE, ago.2000.

GOULART, André Moura Cintra. *O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado*. Revista Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 56 - 65, jan./abr. 2002

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*.5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HITT, Michael A.; IRELAND, R. Duane; HOSKISSON, Robert e. *Administração estratégica competitividade e globalização*. 4ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1979.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JOIA, L.A. *Medindo o capital intelectual*. Revista de Administração de empresas, v.41, nº 02, p. 54 – 63 ,abr/jun 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1989.



MARION, José Carlos. *Reflexões sobre ativo intangível*. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfsection/article.php?articleid=1>>. Acesso em 13 de abril de 2008.

MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; REIS, Arnaldo. *Considerações Sobre as Mudanças nas Demonstrações Financeiras – Lei 11.638/07*. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfdownloads>>. Acesso em 23 de maio de 2008.

MARTINS, Eliseu. *Contribuição à Avaliação do Ativo Intangível*. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo. 1972.

MEGIDO, José Luiz Tejon; XAVIER, Coriolano. *Marketing & Agrebusiness*. 4ª ed. São Paulo. ATLAS, 2003.

MONOBE, Massanori. *Contribuição à mensuração e contabilização do goodwill adquirido*. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1986.

NASCIMENTO, Sabrina do. *Identificação dos elementos de capital intelectual em grandes empresas brasileiras*. Monografia apresentada em 2007. UFSC. Orientadora Dra. Sandra Rolim Ensslin.

NEUUMANN, Regina Aparecida; ARNOSTI, José Carlos Melchior. *Característica dos ativos intangíveis: a importância estratégica da mensuração do capital intelectual*. Portal Classe Contábil. Dezembro. 2004. Disponível em: < <http://www.classecontabil.com.br>>. Acesso em 20 jan. 2007.

NEVES, Marcos Fava; CASTRO, Luciano Thomé e (org). *Marketing e estratégia em agronegócios e alimentos*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 129.

NUNES, Gilson; HAIGH, David. *Marcas: valor do intangível, medindo e gerenciando o seu valor econômico*. São Paulo: Atlas, 2003.

NUNES, Luana Henrique. *Ativo intangível criado: uma reflexão à luz dos princípios contábeis e da doutrina jurídica*. 2003. 49f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. *Contribuição à Formulação de Um Modelo Decisório Para Intangíveis por Atividade – Um Abordagem de Gestão Econômica*. Tese (Doutorado). São Paulo, FEA/USP, 1999.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. *A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras*. Revista Contabilidade & Finanças. São Paulo: USP, n. 36, p. 7-20. set./dez. 2004.

REBOUÇAS, Lucia. *Lei contábil está próxima do padrão internacional*. Gazeta Mercantil. Disponível em: <<http://br.news.finance.yahoo.com/080320/31/gjlddz.html>>. Acesso em: 15 jun. 2008.

REZENDE, Y. *Informação para negócios: os novos agentes do conhecimento e a gestão do capital intelectual*. Ciência da Informação. Brasília, v.31, n.2, p.120-128, mai./ago. 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. *Ativo intangível e potencialidade dos capitais*. Revista de contabilidade – CRCSP. Ano IV. N. 13. P. 38-47, setembro de 2000.

SALOMON, Décio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

SANTOS, Ana Paula G. *Informações Voluntárias Sobre Capital Intelectual Evidenciadas em Relatórios da Administração: uma Análise das Maiores Companhias Abertas da Região Sul do Brasil*. Monografia apresentada em 2007. UFSC. Orientadora Dra. Sandra Rolim Ensslin.

SANTOS, Ana Paula Gonçalves. ; GALLON, Alessandra Vasconcelos ; ENSSLIN, S. R. . *Evidenciação do capital intelectual nas maiores companhias abertas da região sul do Brasil*. In: Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007, Florianópolis/SC. I Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 2007. v. 1. p. 1-14.

SANTOS, J. ; MELO, Sílvio B. ; IUDICIBUS, S. . *A Construção de um Modelo Contabilométrico Aplicado a Gestão Empresarial através da Mensuração do Capital Intangível*. In: 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007, SP. 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2007.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. *Fundamentos da avaliação de ativos intangíveis* (Coleção resumos de contabilidade, v.16). São Paulo:Atlas, 2006.

SCHNORRENBERGER, Darci. *Considerações Gerais sobre Ativos Intangíveis*. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 01, p. 85-107, 2004.

STEWART, Thomas A. *Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

STEWART, Thomas A. *A riqueza do conhecimento: o capital intelectual e a organização do século XXI*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

TIBÚRCIO, César. *CVM e a nova lei*. Disponível em: <<http://contabilidadefinanceira.blogspot.com/2008/01/cvm-e-nova-lei.html>>. Acesso em: 15 jun. 2008.



## QUESTIONÁRIO: ATIVOS INTANGÍVEIS



Esse questionário, que agora chega às suas mãos, é parte de um trabalho de conclusão de curso (TCC).

Esta pesquisa está sendo desenvolvida por mim, Gisela Fernanda Tristão, acadêmica da 10ª fase do curso de ciências contábeis da presente universidade sob a orientação da Profª. Drª. Sandra Rolim Ensslin.

O questionário será usado, apenas, para fins de coleta de dados. Serão utilizados pseudônimos ou códigos para tabular as respostas, garantido anonimato de quaisquer dados.

Os resultados desta pesquisa serão publicados no semestre 2008/1, quando da defesa do trabalho de conclusão de curso.

Obrigada pela colaboração. Sua participação é muito importante!

<p>01. Qual a fase que você está cursando atualmente?</p> <p>010 <input type="checkbox"/> Primeira fase</p> <p>011 <input type="checkbox"/> Segunda fase</p> <p>012 <input type="checkbox"/> Terceira fase</p> <p>013 <input type="checkbox"/> Quarta fase</p> <p>014 <input type="checkbox"/> Quinta fase</p> <p>015 <input type="checkbox"/> Sexta fase</p> <p>016 <input type="checkbox"/> Sétima fase</p> <p>017 <input type="checkbox"/> Oitava fase</p> <p>018 <input type="checkbox"/> Nona fase</p> <p>019 <input type="checkbox"/> Décima fase</p> <p>02. Você fez o curso inteiro na UFSC?</p> <p>021 <input type="checkbox"/> Sim, totalmente</p> <p>022 <input type="checkbox"/> Não, parcialmente</p> <p>03. Se a resposta da questão anterior foi negativa, em que instituição você estudava?</p> <p>Resposta: _____</p> <p>_____</p>	<p>04. Está cursando ou já cursou outro(s) curso(s) de graduação?</p> <p>041 <input type="checkbox"/> Sim, já concluí</p> <p>042 <input type="checkbox"/> Sim, estou cursando</p> <p>043 <input type="checkbox"/> Sim, mas não concluí</p> <p>044 <input type="checkbox"/> Não cursei</p> <p>05. Caso a resposta da questão anterior seja afirmativa: qual(is) o(s) curso(s)?</p> <p>Resposta: _____</p> <p>_____</p> <p>06. Está desenvolvendo ou já desenvolveu alguma atividade na área contábil?</p> <p>061 <input type="checkbox"/> Sim, faço (fiz) estágio</p> <p>062 <input type="checkbox"/> Sim, trabalho (trabalhei)</p> <p>063 <input type="checkbox"/> Sim, sou (fui) bolsista de pesquisa</p> <p>064 <input type="checkbox"/> Não, nunca</p>
---	---

07. Você já teve a oportunidade de discutir e refletir sobre o conceito do termo “ativos” com algum professor em sala de aula?

- 071 ☐ Sim, com profundidade  
072 ☐ Sim, mas superficialmente  
073 ☐ Não, ainda não.

08. A definição "bens e direitos possuídos por uma entidade" reflete o significado do termo "ativos".

- 081 ☐ Concordo plenamente  
082 ☐ Concordo parcialmente  
083 ☐ Discordo parcialmente  
084 ☐ Discordo totalmente

09. Se você fosse formular uma definição do conceito contábil de ativos, quais os três termos essenciais você, obrigatoriamente, incluiria?

- 091 ☐ Aplicação de recursos  
092 ☐ Bens  
093 ☐ Direitos  
094 ☐ Bens tangíveis e intangíveis  
095 ☐ Benefícios futuros  
096 ☐ Propriedade  
097 ☐ Controle exclusivo  
098 ☐ Valor de custo

10. Você sabe o que são “ativos intangíveis”?

- 101 ☐ Sim, sei  
102 ☐ Sim, tenho uma vaga idéia  
103 ☐ Não, só ouvi falar  
104 ☐ Não, não sei

15. Dentre as alternativas abaixo, marque aquelas que você acredita serem exemplos de ativos intangíveis:

11. Você aprendeu o conceito de ativos intangíveis em alguma disciplina obrigatória do currículo do curso?

- 111 ☐ Sim  
112 ☐ Não

12. Se a resposta da questão anterior for negativa, então onde você ouviu falar deste conceito?

- 121 ☐ Eventos (palestras, congressos)  
122 ☐ Livros  
123 ☐ Internet  
124 ☐ Colegas  
125 ☐ Disciplina optativa  
126 ☐ Outros

13. Se a resposta da questão anterior for “outros”, cite:

Resposta: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

14. Descreva, sucintamente, o que significa o termo “intangível”.

Resposta: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

<div data-bbox="175 268 766 582"> 151 <input type="checkbox"/> Logotipo de uma empresa  152 <input type="checkbox"/> Espírito empreendedor dos líderes  153 <input type="checkbox"/> Passe de um jogador de futebol  154 <input type="checkbox"/> Conhecimento dos funcionários  155 <input type="checkbox"/> Criatividade de uma equipe  156 <input type="checkbox"/> Relacionamento com os clientes  157 <input type="checkbox"/> Relacionamento com fornecedores  158 <input type="checkbox"/> Carteira de clientes </div> <div data-bbox="175 649 813 1064"> <p>16 . Com o advento da Deliberação CVM nº 488/05, que aprova pronunciamento IBRACON NPC nº. 27 “Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações”, uma nova estrutura de balanço patrimonial passará a ser adotada. Sua aplicação para as companhias abertas será exigência para os exercícios sociais com início a partir de 1º de janeiro de 2006, de acordo com disposições previstas na Deliberação CVM nº.496/06. Dentre outras novidades, é criado o grupo:</p> <p>Resposta:</p> <hr/> <hr/> </div> <div data-bbox="175 1299 813 1601"> <p>17 . O registro dos gastos com pesquisa e desenvolvimento de um novo produto (quando há incerteza quanto à sua viabilidade e período a ser beneficiado por esses custos), conforme deliberação da CVM nº 488 (de 03-10-2005, que aprovou o Pronunciamento do Ibracon NPC nº 27), em seu artigo 72, é efetuado em contrapartida da conta contábil:</p> </div> <div data-bbox="175 1646 574 1814"> 171 <input type="checkbox"/> Ativo Diferido  172 <input type="checkbox"/> Ativo Intangível  173 <input type="checkbox"/> Ativo Imobilizado  174 <input type="checkbox"/> Reserva de Capital </div>	<div data-bbox="829 224 1468 380"> <p>18 . Você acredita que o conhecimento sobre o tratamento (evidenciação, avaliação e gerenciamento) dos ativos intangíveis é importante na formação do contador?</p> </div> <div data-bbox="877 425 1085 526"> 181 <input type="checkbox"/> Sim  182 <input type="checkbox"/> Não </div> <div data-bbox="829 582 1468 1108"> <p>19. Efetue o lançamento contábil referente a esta transação:  Em 01/11/2007 a Cia Boi Gordo S.A. adquire um açougue para ampliar seus negócios. Esta transação totalizou R\$ 100.000,00 pagos por meio de cheque do Banco do BBBB. Sabe-se que o imóvel corresponde a um valor contábil de R\$ 70.000,00; a marca do açougue está estimada em R\$ 20.000,00. A Cia boi Gordo aceita pagar o ágio de R\$ 10.000,00 por acreditar na rentabilidade futura advinda da ampliação dos negócios. A Cia Boi Gordo estima que a marca e o ágio devam contribuir em termos de fluxo de caixa nos próximos 10 anos.</p> </div> <div data-bbox="829 1164 1468 1332"> <p>20. Você gostaria de saber mais sobre o tema – Ativos Intangíveis- desejando, inclusive, que o mesmo fosse inserido no currículo obrigatório do curso?</p> </div> <div data-bbox="861 1366 1069 1467"> 201 <input type="checkbox"/> Sim  202 <input type="checkbox"/> Não </div> <div data-bbox="893 1612 1404 1668"> <p>Muito obrigada, por sua colaboração!</p> </div>
---	--

## **ANEXOS**

### **ANEXO 1 – LISTA DAS EMENTAS DAS DISCIPLINAS DO CURSO DE CONTÁBEIS – UFSC 2008/02**

#### **CCN 5103 INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE (36 horas/aula)**

A Contabilidade: história, conceitos, objeto e fins. Campos de aplicação. Contas: noções. Patrimônio: noções. Escolas contábeis.

#### **CCN 5106 CONTABILIDADE DE COOPERATIVA (54 horas/aula)**

Sociedades cooperativas. Lei nº5764. Funcionamento, estatutos sociais e capital. Assembléias Gerais, fusão incorporação, dissolução e liquidação de Cooperativas. Planos de contas. Encerramento e apuração de resultados. Balanço Geral.

#### **CCN 5107 CONTABILIDADE HOSPITALAR (54 horas/aula)**

Organização e Contabilidade Hospitalar. Plano de contas e legislação específica sobre hospitais. Livros de escrituração e legais. Documentos. Registros de relevação contábil, de gestãoApuração de custos. Apuração de resultados e encerramento de exercício. Balanços. Relatórios.

#### **CCN 5109 CONTABILIDADE DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS (108 horas/aula)**

Objeto e fins. Bancos e casas bancárias. Legislação bancária brasileira. Organização das Instituições Financeiras. Plano de Contas. Operações bancárias. Apuração de resultados. Incorporação dos resultados das agências. Sistema bancário.

#### **CCN 5112 CONTABILIDADE I (72 horas/aula)**

Patrimônio: ativo, passivo e situação líquida. Contas: estrutura, função e funcionamento. Método das partidas dobradas. fatos contábeis. Escrituração (Diário e Razão) Plano de Contas. Inventário, balancete e balanço: noções básicas.

#### **COM 5113 CONTABILIDADE II (72 horas/aula)**

Regimes contábeis: de caixa e de competência. Reservas e provisões. Monografia de uma empresa comercial. Inventário, balancete e balanço.

#### CCN 5114 TÉCNICA COMERCIAL (36 horas/aula)

Conceito. A Conquista dos Mercados. Empresa e Empresário. Organização de Empresa e Estudo de Mercado. Serviços Auxiliares do Comércio. Expansão e concentração das Empresas.

#### CCN 5115 CONTABILIDADE I (72 horas/aula)

Entidades e informações sobre elas. Contabilidade e suas finalidades. Patrimônio e Patrimônio Líquido. O balanço Patrimonial. Entidades "em operação": registros contábeis através de "balanços sucessivos" e através de "partidas dobradas". Princípios Contábeis: abordagem inicial. Estruturação das demonstrações contábeis a partir do registro de operações: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Notas Explicativas (introdução). Tópicos sobre a história da contabilidade.

#### CCN 5116 CONTABILIDADE II (72 horas/aula)

Escrituração e livros contábeis: aspectos legais e formais. Contas e Planos de Contas. Fatos contábeis. Ativo Circulante: disponibilidades, investimentos temporários e contas a receber. Ativo Circulante: "estoques em uma empresa comercial típica. Ativo Circulante: *despesas antecipadas*. Ativo Realizável a Longo Prazo. Ativo Permanente (abordagem introdutória), com ênfase no Ativo Imobilizado. Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo. Patrimônio Líquido: introdução ao estudo. A contabilidade diante da inflação, no Brasil: introdução. Aprofundamento do estudo dos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Tópicos sobre a história da contabilidade.

#### CCN 5117 CONTABILIDADE III (72 horas/aula)

Investimentos (do Ativo Permanente): classificação, critérios gerais de avaliação. Participações societárias: avaliação pelo método do custo e pelo método da equivalência patrimonial. Ativo Imobilizado (do Ativo Permanente): aprofundamento do estudo. Ativo Diferido (do Ativo Permanente): aprofundamento do estudo. Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo: debêntures. Resultados de Exercícios Futuros. Patrimônio Líquido: conclusão do estudo.

Contabilidade de empresas industriais. A contabilidade diante da inflação, no Brasil: conclusão do estudo.

CCN 5118 CONTABILIDADE IV (72 horas/aula)

Contabilidade de matriz e filiais. Aspectos contábeis nas importações e exportações. Aspectos contábeis nas fusões, incorporações e cisões. Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira. Consolidação de demonstrações contábeis.

CCN 5121 LABORATÓRIO CONTÁBIL I (72 horas/aula)

Prática fiscal e contábil de empresas comerciais com aplicação de técnicas e recursos convencionais e informatizados.

CCN 5122 LABORATÓRIO CONTÁBIL II (54 horas/aula)

Aprofundamento de prática fiscal e contábil de empresas comerciais com aplicação de técnicas e recursos convencionais e informatizados.

CCN 5123 LABORATÓRIO CONTÁBIL III (54 horas/aula)

Prática fiscal e contábil complementar.

CCN 5125 CUSTOS APLICADOS À ADMINISTRAÇÃO (72 horas/aula)

Conhecimentos básicos de Contabilidade Industrial, representação gráfica dos resultados industrial e comercial. Noções gerais de custos, apropriações, sistema de ordens específica e por processo.

CCN 5126 CONTABILIDADE COMERCIAL-A (144 horas/aula)

A Contabilidade Comercial. Conceito, Classificação e forma jurídica da empresa comercial. Plano de contas. Livros legais. Sistema de escrituração mecanizada. Constituição de Sociedade Anônima. Operações típicas das empresas comerciais: Fusão, Incorporação e Liquidação.

CCN 5133 CONTABILIDADE DE CUSTOS I-A (72 horas/aula)

Custos. Vantagens e desvantagens. Departamentalização. Custo divisional. Contas de controle. Despesas Gerais de fabricação. Apreçamento do material e apropriação do material. Estoque máximo e mínimo. Encerramento das contas. Transparência de custos.



#### CCN 5134 CONTABILIDADE DE CUSTOS II-A (72 horas/aula)

Contabilidade de custos por processo. Orçamento flexível. Sistema de custo estimado. Custo padrão. PRT-CPM. Análise e controle. Custos de distribuição do lucro bruto, de equilíbrio, do lucro volume, do custo diferencial e comparativo. Relatórios.

#### CCN 5135 CONTABILIDADE INDUSTRIAL (72 horas/aula)

A empresa, investimentos e financiamentos na indústria. Ciclo, crédito industrial e comercial. Plano, funções e fluxograma das contas. Instalações e imobilizações. Fabricação simples e complexa. Resultado industrial e sua apuração. Retificação das contas integrais e diferenciais. Balanços.

#### CCN 5137 CONTABILIDADE DE CUSTOS (72 horas/aula)

Natureza da Contabilidade de Custos e Conceitos Básicos. Sistema de Custeamento por Processo. Sistema de Custeamento por Ordem de Produção. Custeio dos Produtos Conjuntos e de Subprodutos. Métodos de Custeio. Aspectos Técnicos e Práticos de Sistemas de Custos.

#### CCN 5138 CONTABILIDADE AGRÍCOLA (36 horas/aula)

A empresa agrícola, função, classificação e contabilidade. Patrimônio. Fontes de financiamento. Custos. Orçamento. Plano de contas. Lançamentos. Exploração pecuária e agro-industrial. Despesas e o custo industrial. Resultado agrícola e mercantil. Balanço patrimonial.

#### CCN 5139 ANÁLISE DE CUSTOS (72 horas/aula)

Custos para Controle. Custos Influentes na Tomada de Decisões. Contabilidade por Responsabilidade e Alocação de Custos. Centros de Lucros e Preços de Transferências. Avaliação do Desempenho. Aspectos Técnicos e práticos da Análise de Custos.

#### CCN 5140 CONTABILIDADE GERENCIAL (72 horas/aula)

Natureza da Contabilidade Gerencial e Conceitos Básicos. Formação de Preços. Análise do Ponto de Equilíbrio e da Alavancagem Operacional. Relações de Custo-Volume-Lucro. Influência das Técnicas Quantitativas na Contabilidade Gerencial.

Controle Gerencial. Estudos de Casos Relacionados em Controle Gerenciais e Sistemas de Informações.

#### CCN 5141 TÉCNICAS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE (72 horas/aula)

Ciência e senso comum. Métodos do conhecimento. Objetivos da ciência, a explicação científica e teoria. Pesquisa científica: problemas e hipóteses. Conceitos, constructos, variáveis. Projetos de pesquisa: significado, finalidade e princípios. Abordagem experimental e não experimental. Delineamentos das pesquisas: critérios. Tipos de pesquisa: classificação, critérios de avaliação. Pesquisa científica na área social: tipologia e características. Pesquisa amostral: tipos, metodologia e validade. Mensuração: conceituação e níveis. Teoria da fidedignidade. Teoria da validade. Métodos de observação e coleta de dados. A aplicação de métodos matemáticos e estatísticos na pesquisa em contabilidade

#### CCN 5142 CONTABILIDADE DE EMPRESAS IMOBILIÁRIAS (54 horas/aula)

A empresa imobiliária. Legislação específica. Formação e apropriação de custos. Plano de Contas. Monografia. Balanços.

#### CCN 5143 TEORIA DA CONTABILIDADE (36 horas/aula)

O desenvolvimento do pensamento contábil. A contabilidade norte-americana e sua influência. A evolução da contabilidade no Brasil. Teoria *versus* prática contábil. Contabilidade: objeto e objetivos. Estrutura dos conceitos contábeis. Ativo: conceituação, caracterização, avaliação/mensuração. Passivo: conceituação, caracterização, avaliação/mensuração. Patrimônio Líquido: teorias que o embasam. Receitas, despesas, ganhos e perdas. Evidenciação (disclosure).

#### CCN 5144 TÉCNICA ORÇAMENTÁRIA E FINANÇAS PÚBLICAS (72 horas/aula)

Estudos Introdutórios. Orçamento Público. Receita e Despesa Orçamentária. Exercício Financeiro. Ingressos Públicos Extraordinários. Fiscalização Financeira e Orçamentária.

#### CCN 5145 CONTABILIDADE PÚBLICA (54 horas/aula)

Contabilidade Pública. Receita e Despesa Públicas. Exercício Financeiro. Fundos Especiais. Dívida Pública. Patrimônio Público. Inventário. Plano de Contas. Escrituração. Balanços. Análise e Interpretação dos Balanços Públicos.

#### CCN 5146 PERÍCIA CONTÁBIL (36 horas/aula)

A perícia como prova judicial. O Perito como auxiliar da Justiça. O Perito-Contador e o Assistente Técnico e seus campos de atividade. A inserção da Perícia no Código do Processo Civil e na Legislação pertinente. Formulação de Quesitos, Laudo, prazos e documentação para suporte das perícias. Honorários. Ética profissional.

#### CCN 5151 JOGOS DE EMPRESA I (54 horas/aula)

Desenvolver habilidades gerenciais do acadêmico em Ciências Contábeis na administração de empresas comerciais. Para tanto será utilizada a técnica de simulação empresarial, também chamada de jogos de empresa, mediante utilização de técnicas e recursos convencionais e informatizados.

#### CCN 5152 JOGOS DE EMPRESA II (54 horas/aula)

Desenvolver habilidades gerenciais do acadêmico em Ciências Contábeis na administração de empresas industriais. Para tanto será utilizada a técnica de simulação empresarial, também chamada de jogos de empresa, mediante utilização de técnicas e recursos convencionais e informatizados.

#### CCN 5155 TÓPICOS ESPECIAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (54 horas/aula)

Estudos e Debates de Tópicos Especiais de Contabilidade Gerencial, previamente selecionados e programados pelo Departamento, de acordo com a relevância e atualidade dos temas de interesse da gestão empresarial.

#### CCN 5156 SISTEMAS CONTÁBEIS (54 horas/aula)

Aplicações do enfoque sistêmico à contabilidade e controladoria. Definição dos elementos do sistema de informações contábeis e do sistema de informações econômico-financeiras. Os níveis e a integração dos sistemas de informações contábeis. Características dos sistemas de informações contábeis avançados. O potencial do SIC como suporte às decisões. Contabilidade Estratégica/Financeira/Gerencial. Introdução a projetos de sistemas: metodologia, fases de um projeto e envolvimento da área contábil.

#### CCN 5157 TÓPICOS ESPECIAIS DE CONTABILIDADE (54 horas/aula)

Os Tópicos Especiais de Contabilidade serão previamente programados pelo Departamento, constarão do plano de ensino da disciplina quando for oferecida no

semestre, e abrangerão estudos, debates, seminários, painéis, viagens, visitas etc., de assuntos dos mais diversos relacionados com o ensino das ciências contábeis.

#### CCN 5158 CONTABILIDADE INDUSTRIAL (54 horas/aula)

A empresa industrial, investimentos e financiamentos na Indústria. Ciclo do Processo Produtivo. Plano de Contas, funções e fluxograma das contas. Resultando e sua apuração. Retificação das contas integrais e diferenciais. Demonstrações contábeis.

#### CCN 5159 CONTABILIDADE DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS (54 horas/aula)

Aplicação da Contabilidade às Instituições Financeiras. Funções das Instituições Financeiras. Bancos e suas funções. Legislação Bancária Brasileira. Organização das Instituições Financeiras. Plano de Contas Padrão. Análise e contabilização das principais Operações Ativas e Passivas. Apuração de Resultados. Relação administrativa e contábil entre Matriz e Filiais. Noções elementares de "Custo Bancário".

#### CCN 5160 CONTABILIDADE RURAL (54 horas/aula)

Empresa Rural. Contabilidade Rural. Exercício Social nas Empresas Rurais. Custos Agrícolas. Depreciação, Exaustão e Amortização na Empresa Rural. Correção Monetária. Rotina Contábil e Registro das Operações. Plano de Contas. Balanço Patrimonial. Demonstração do Resultado do Exercício.

#### CCN 5161 CONTABILIDADE PÚBLICA (90 horas/aula)

Orçamento. Receita e despesa pública. Exercício financeiro. Fundos especiais. Dívidas públicas. A contabilidade pública. Patrimônio. Plano de contas. Escrituração. Balanços. Análise. Fiscalização financeira e orçamentária.

#### CCN 5162 CONTABILIDADE DE EMPRESAS DE SEGURO E PREVIDÊNCIA SOCIAL (54 horas/aula)

Função das Empresas de Seguro. Origens e objetivos do Seguro. Legislação Brasileira sobre Seguro. Rotina da contabilização das operações das Empresas Seguradoras. Constituição e contabilização das Reservas Técnicas. Aplicações das Reservas Técnicas. Apuração dos Resultados e Demonstrativos Contábeis. Função das Instituições Previdenciárias. Legislação Brasileira. Plano de Contas

Padronizado. Registro das Principais Operações. Constituição, contabilização e aplicação das Reservas Técnicas.

#### CCN 5163 CONTABILIDADE DE HOTELARIA E TURISMO (54 horas/aula)

Hotel como Empresa. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Hoteleiro e de Turismo. Ponto de Equilíbrio. Sistema Uniforme de Contabilidade de Hotéis. Controles Internos de Receitas. Custos em A & B. Formação de Preços. Setor de Controladoria. Sistemas de Controles Internos. Informações Gerenciais.

#### CCN 5164 CONTABILIDADE DE COOPERATIVAS (54 horas/aula)

Conceito e história do Cooperativismo. Funcionamento e objetivos de empresas cooperativas. Legislação aplicada. Tipos de cooperativas. Estatutos sociais. Capital social. O cooperativismo em Santa Catarina. Estrutura e funcionamento contábil de uma Cooperativa. Plano de Contas. Operações contábeis com associados e terceiros. Encerramento e apuração de resultados. Balanço e Demonstrações contábeis.

#### CCN 5165 CONTABILIDADE SINDICAL (54 horas/aula)

A Legislação aplicada às entidades sem fins lucrativos. Constituição. Orçamento. Plano de Contas. Escrituração e encerramento de exercício. Balancetes Mensais. Balanço. Prestação de Contas de Entidades sem fins lucrativos.

#### CCN 5190 CONTABILIDADE E ANÁLISE DE BALANÇO I (72 horas/aula)

Patrimônio, equação do Patrimônio. Fatos Contábeis. Estrutura do Balanço Patrimonial. Demonstração do Resultado do Exercício. Demonstração dos Lucros ou prejuízos acumulados e Demonstração das Origens e Aplicações, Correção Monetária do Balanço. Avaliação dos investimentos pela equivalência Patrimonial.

#### CCN 5191 CONTABILIDADE E ANÁLISE DE BALANÇOS II (72 horas/aula)

Métodos de análise: Análise Vertical e Horizontal. Análise Financeira e Econômica de Balanço. Análise dos Efeitos inflacionários sobre o Balanço. Análise de Alternativas de Investimentos.

#### CCN 5206 CONTABILIDADE BÁSICA (72 horas/aula)

Entidades e informações sobre elas. Contabilidade: Objetos e Objetivos. Patrimônio (bens, direitos e obrigações para com terceiros) e patrimônio líquido. O Balanço

Patrimonial. Entidades “Em Operação”. Registros Contábeis através de “Balanços Sucessivos” e através de “partidas dobradas”. Princípios Contábeis. Abordagem Inicial. Estruturação das Demonstrações Contábeis a partir do Registro de Operações. Balanço Patrimonial. Demonstração dos Resultados do Exercício. Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. Demonstração das mutações do patrimônio líquido e Demonstração das origens e aplicação dos recursos.

#### CCN 5211 CONTABILIDADE PARA ADMINISTRADORES (36 horas/aula)

Gasto. Investimento. Custo e Despesa. Fluxo Contábil nas Empresas Comerciais, Prestadoras de Serviços e Industriais. Reflexos nas Demonstrações Contábeis. Mercadorias e Matérias-Primas. Critérios de Avaliação e Operações típicas em Empresas Comerciais e Industriais (Compra, Venda, Impostos e Devoluções). Fundos. Reservas e Previsões. Introdução. Noções sobre as flutuações de preços e seus reflexos nas Demonstrações Contábeis. Introdução ao Estudo dos reflexos da inflação nas demonstrações contábeis.

#### CCN 5215 ADMINISTRAÇÃO DE CUSTOS (72 horas/aula)

Aspectos relevantes no campo decisorial; custo de oportunidade; fazer, comprar ou terceirizar; eliminação ou acréscimo de produtos. Administração por centro de responsabilidade: alocação de custos para planejamento e controle. Custos para controle: custos padrão X custos reais. Formação de preços: métodos e procedimentos.

#### CCN 5221 INFORMÁTICA CONTÁBIL I-A (72 horas/aula)

O computador na sociedade, nas instituições e no uso pessoal. Fundamentos de "Hardware": principais unidades funcionais dos computadores. Fundamentos de "Software". Principais "softwares" básicos. Principais "softwares" aplicativos. Estudo de um processador de texto. Estudo de uma planilha eletrônica.

#### CCN 5222 INFORMÁTICA CONTÁBIL II-A (72 horas/aula)

Sistemas de Informações Gerenciais. Estudo preliminar, desenvolvimento, operação e manutenção de um sistema de informações gerenciais, baseado em um gerenciador de Banco de Dados. Estudo das principais funções de um gerenciador de Base de Dados. Desenvolvimento de um projeto de sistema computadorizado.

#### CCN 5302 ESTRUTURA DE BALANÇO (72 horas/aula)

Conceito, balanço e inventário, função contábil, administrativa e jurídica do balanço, espécies, estrutura das demonstrações contábeis, critérios de avaliação, notas explicativas, consolidação de demonstrações financeiras e distribuição de resultados.

#### CCN 5303 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (72 horas/aula)

Conceito. Preparação das demonstrações contábeis para análise. Métodos de análise. Capital de giro. Análise de balanços em moeda constante. Situação financeira e situação econômica. Alavancagem financeira.

#### CCN 5306 AUDITORIA FISCAL I (72 horas/aula)

Sistema Tributário Nacional. Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social. Programa de Integração Social. Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público. Patrimônio Líquido. Impostos: fatos geradores e contabilização.

#### CCN 5307 AUDITORIA FISCAL II (72 horas/aula)

Imposto de Renda pessoa Jurídica. Avaliação de investimentos pelo valor do Patrimônio Líquido. Correção monetária dos elementos componentes do ativo e passivo. Depreciação. Amortização. Exaustão e Depleção.

#### CCN 5310 ANÁLISE DE BALANÇOS I (72 horas/aula)

Conceito. Objetivos. Preparação das demonstrações para análise. Ajuste das demonstrações contábeis às modificações do poder aquisitivo da moeda. Métodos de análise. Quociente padrão. Relatórios e Pareceres.

#### CCN 5311 ANÁLISE DE BALANÇOS II (72 horas/aula)

Noções preliminares. A contabilidade como instrumento gerencial. Padrões e orçamentos de desempenho. Planejamento periódico do lucro. Avaliação de capital. O lucro empresarial e as variações de preços. A análise financeira e de balanços como instrumento de avaliação de desempenho.

#### CCN 5316 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA I (54 horas/aula)

Impostos Diretos, Impostos Indiretos e Contribuições, no âmbito Federal, Estadual e Municipal (exceto Imposto de Renda).

CCN 5317 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA II (54 horas/aula)

Impostos Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas.

CCN 5318 AUDITORIA CONTÁBIL (72 horas/aula)

Conceitos Básicos de Auditoria. Normas Profissionais de Auditor. Normas de Auditoria Independente. Planejamento de Auditoria. Programa de Auditoria. Controle Interno. Papéis de Trabalho. Técnicas de Auditoria. Auditoria de Contas Patrimoniais. Auditoria de Contas de Resultado. Relatório de Auditoria.

CCN 5319 AUDITORIA CONTÁBIL (72 horas/aula)

Conceito, objeto e evolução da Auditoria. O auditor. Organização de serviço de auditoria. Responsabilidades legais do auditor. Plano de trabalho. Auditoria regular e periódica. Auditoria interna e externa. Relatórios.

Fonte: [www.ccn.ufsc.br](http://www.ccn.ufsc.br)



## ANEXO 2 – LEI 11.638/07

### LEI Nº 11.638, DE 28 DEZEMBRO DE 2007.

Mensagem de veto

Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

**OPRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

**Art. 1º** Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

“**Art. 176**.....

.....

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

.....

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.” (NR)

“**Art. 177**.....

.....

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos

ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

.....

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.” (NR)

“Art. 178.....

§ 1º.....

.....

c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

§ 2º.....

.....

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

.....” (NR)

“Art. 179.....

.....

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

.....” (NR)

“(VETADO)

Art. 181. (VETADO)”

“Patrimônio Líquido

**Art. 182**.....

§ 1º.....

.....

c) (revogada);

d) (revogada).

.....

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

.....” (NR)

#### “Critérios de Avaliação do Ativo

**Art. 183**.....

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;

.....

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

§ 1º.....

.....

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas de:

.....

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou

quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

.....” (NR)

#### “Critérios de Avaliação do Passivo

**Art. 184.**.....

.....

III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.” (NR)

#### “Demonstração do Resultado do Exercício

**Art. 187.**.....

.....

VI – as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

.....

§ 2º (Revogado).” (NR)

#### “Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado

**Art. 188.** As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

- a) das operações;
- b) dos financiamentos; e
- c) dos investimentos;

II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

.....”(NR)

“Reserva de Lucros a Realizar

**Art. 197.**.....

§ 1º.....

.....

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

.....”(NR)

“Limite do Saldo das Reservas de Lucro

**Art. 199.** O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.” (NR)

“Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão

**Art. 226.**.....

.....

§ 3º Nas operações referidas no caput deste artigo, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado.” (NR)

“Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

**Art. 248.** No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

.....” (NR)

**Art. 2º** A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 195-A:

“Reserva de Incentivos Fiscais

**Art. 195-A.** A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).”

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

**Art. 3º** Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre



escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

**Art. 4º** As normas de que tratam os incisos I, II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, poderão ser especificadas por categorias de companhias abertas e demais emissores de valores mobiliários em função do seu porte e das espécies e classes dos valores mobiliários por eles emitidos e negociados no mercado.

**Art. 5º** A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

“**Art. 10-A.** A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”

**Art. 6º** Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.

**Art. 7º** As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, poderão ser divulgadas, no primeiro ano de vigência desta Lei, sem a indicação dos valores correspondentes ao exercício anterior.

**Art. 8º** Os textos consolidados das Leis nºs 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e 6.385, de 7 de dezembro de 1976, com todas as alterações nelas introduzidas pela legislação posterior, inclusive esta Lei, serão publicados no Diário Oficial da União pelo Poder Executivo.

**Art. 9º** Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

**Art. 10.** Ficam revogadas as alíneas *c* e *d* do § 1º do art. 182 e o § 2º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Brasília, 28 de dezembro de 2007; 186º da Independência e 119º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

*Arno Hugo Augustin Filho*

Este texto não substitui o publicado no DOU de 28.12.2007 - Edição extra.